CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE NIILO JÄÄSKINEN presentate l'8 luglio 2010[1]

1. Nell'ambito dei presenti procedimenti, il giudice nazionale sottopone alla Corte una serie di questioni che vertono principalmente sul problema se il regime fiscale nazionale relativo all'esenzione delle società cooperative di produzione e lavoro possa essere qualificato come aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE[2].

2. Le questioni pregiudiziali sono state poste nell'ambito di tre controversie aventi ad oggetto, da un lato, il rifiuto da parte dell'amministrazione delle finanze italiana di accordare alle società cooperative Paint Graphos scarl (in prosieguo: la «Paint Graphos») e Adige Carni scrl (in liquidazione) (in prosieguo: la «Adige Carni») le esenzioni fiscali di cui all'epoca beneficiavano le società cooperative, in applicazione del diritto italiano, e, dall'altro, il problema dell'imposizione personale del sig. Franchetto, che ha impugnato le decisioni dell'amministrazione delle finanze nazionale volte a rettificare le sue dichiarazioni dei redditi per i periodi d'imposta 1984-1988.

3. Occorre innanzi tutto sottolineare che i rinvii pregiudiziali di cui trattasi sollevano seri dubbi in merito alla loro ricevibilità. Invero, una delle maggiori difficoltà del presente fascicolo risiede nel contrasto tra la quantità limitata dei dati forniti alla Corte e l'ampiezza del problema di cui essa è chiamata ad occuparsi, giacché essa deve valutare, in particolare, il regime della tassazione delle società cooperative di produzione e lavoro.

4. Tuttavia, qualora la Corte intendesse rispondere alle questioni, che andrebbero necessariamente riformulate, il presente procedimento costituirebbe un'interessante opportunità di analisi della portata delle nozioni di vantaggio e di selettività delle misure nazionali in materia di tassazione delle società cooperative. In particolare, si porrebbero le questioni dell'applicazione del criterio della giustificazione fondata sulla logica del regime nazionale e dell'analisi delle opzioni prese in considerazione dal legislatore italiano nell'ambito del sistema nazionale delle imposte dirette.

1 — Lingua originale: il francese.

2 — Poiché la causa principale riguarda l'interpretazione di un decreto datato 29 settembre 1973, verrà fatto riferimento alle disposizioni del Trattato CE secondo la numerazione applicabile prima dell'entrata in vigore del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

I — Contesto normativo

A — *Il diritto dell'Unione*

5. L'art. 87, n. 1, CE così dispone:

«Salvo deroghe contemplate dal presente trattato, sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza».

6. L'art. 1 del regolamento (CE) del Consiglio 22 marzo 1999, n. 659, recante modalità di applicazione dell'articolo 93 del trattato CE (GU L 83, pag. 1), è formulato come segue:

«Ai fini del presente regolamento, si intende per:

a) "aiuti" qualsiasi misura che risponda a tutti i criteri stabiliti all'articolo 92, paragrafo 1, del trattato;

b) "aiuti esistenti":

i) (…) tutte le misure di aiuto esistenti in uno Stato membro prima dell'entrata in vigore del trattato, ossia tutti i regimi di aiuti e gli aiuti individuali ai quali è stata data esecuzione prima dell'entrata in vigore del trattato e che sono ancora applicabili dopo tale entrata in vigore;

(…)».

B — *Il diritto nazionale*

7. Dalle informazioni frammentarie di cui agli atti, emerge che le società cooperative italiane, all'epoca dei fatti delle cause principali, erano assoggettate, da un lato, all'imposta sul reddito delle persone giuridiche (in prosieguo: l'«IRPEG») e, dall'altro, all'imposta locale sui redditi (in prosieguo: l'«ILOR»). Nel periodo tra il 1977 e il 2004, la tassazione generale delle società di capitali [3] in Italia si basava sul principio dell'imposizione unica, il

3 — In Italia, le società cooperative sono considerate anche come società di capitali e non solo, come molti altri ordinamenti giuridici degli Stati membri, come associazioni di persone. In origine, prima dell'adozione, in Italia, di normative specifiche applicabili alle cooperative, una società cooperativa era invece qualificata come società a capitale variabile. V. Klingberg, W., *Genossenschaften und Genossenschaftsrecht in Italien*, Veröffentlichung des Institut für Genossenschaftswesen an der Philipps-Universität Marburg, Marburg/Lahn, 1957, pagg. 49-50.

che ha significato l'introduzione di un sistema di credito d'imposta per i soci di tali società. Secondo detto sistema, i profitti di una società venivano imputati a carico della società secondo l'aliquota ad essa applicabile, ma gli utili distribuiti ai soci/azionisti erano tassati secondo le aliquote progressive della tassazione dei redditi delle persone fisiche. I soci che avevano diritto al credito d'imposta corrispondente alla tassa dovuta dalla società erano tenuti a versare la differenza tra l'aliquota applicabile alla società e l'aliquota progressiva applicabile alle loro imposte personali [4].

8. Aggiungo che dagli atti emerge che svariate disposizioni fiscali specifiche applicabili alle società cooperative trovano fondamento nel principio mutualista, la cui conseguenza è la limitazione della distribuzione degli utili o dei beni delle dette società ai loro soci.

9. Il decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, sulla disciplina delle agevolazioni tributarie [5], nella versione in vigore tra il 1984 e il 1993 (in prosieguo: il «DPR n. 601/1973»), all'art. 11, intitolato «Cooperative di produzione e di lavoro», così recitava:

«1. I redditi conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi se l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità, comprese le somme di cui all'ultimo comma, non è inferiore al sessanta per cento dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie. Se l'ammontare delle retribuzioni è inferiore al sessanta per cento, ma non al quaranta per cento dell'ammontare complessivo degli altri costi, l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi sono ridotte alla metà.

2. Per le società cooperative di produzione le disposizioni del comma precedente si applicano a condizione che per i soci ricorrano tutti i requisiti previsti, per i soci delle cooperative di lavoro, dall'art. 23 del decreto legislativo del Capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577, e successive modificazioni.

3. Nella determinazione del reddito delle società cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi sono ammesse in deduzione le somme erogate ai soci lavoratori a titolo di integrazione delle retribuzioni fino al limite dei salari correnti aumentati del venti per cento».

4 — Secondo il sistema attualmente applicabile alle società di capitali, queste sono assoggettate all'imposta sul reddito delle società (in prosieguo: l'«IRES») che è un'imposta proporzionale, applicata con un'aliquota fissa. I soci versano l'imposta sul reddito delle persone fisiche (in prosieguo: l'«IRPEF») che è un'imposta progressiva sui dividendi o sugli utili distribuiti ad essi, in quanto il loro reddito è imponibile per il 40 %. È stata dunque introdotta un'esenzione pari al 60 % dei dividendi o utili dei soci al fine di eliminare un'imposizione a catena.

5 — Supplemento ordinario alla GURI n. 268, del 16 ottobre 1973, pag. 3.

10. L'art. 14, intitolato «Condizioni di applicabilità delle agevolazioni», del DPR n. 601/1973 era formulato come segue:

«1. Le agevolazioni previste in questo Titolo si applicano alle società cooperative, e loro consorzi, che siano disciplinate dai principi della mutualità previsti dalle leggi dello Stato e siano iscritti nei registri prefettizi o nello schedario generale della cooperazione.

2. I requisiti della mutualità si ritengono sussistenti quando negli statuti sono espressamente e inderogabilmente previste le condizioni indicate nell'art. 26 del decreto legislativo 14 dicembre 1947, n. 1577, e successive modificazioni e tali condizioni sono state in fatto osservate nel periodo di imposta e nei cinque precedenti, ovvero nel minor periodo di tempo trascorso dall'approvazione degli statuti stessi.

3. I presupposti di applicabilità delle agevolazioni sono accertati dall'amministrazione finanziaria sentiti il Ministero del Lavoro o gli altri organi di vigilanza».

II — Fatti delle cause principali e questioni pregiudiziali

A — *La causa C-78/08*

11. In esito ai controlli effettuati dalla Guardia di Finanza, l'amministrazione finanziaria della città di Matera notificava alla società cooperativa di diritto italiano Paint Graphos un avviso di accertamento, con il quale rettificava, ai fini IRPEG e ILOR, il reddito per l'anno 1993. Con lo stesso atto, l'amministrazione finanziaria non riconosceva alla società il diritto alle esenzioni previste agli artt. 11, 12 e 14 del DPR n. 601/1973. A seguito di una serie di ricorsi presentati sia dalla Paint Graphos, sia dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e dall'Agenzia delle Entrate, il procedimento è tuttora pendente dinanzi al giudice del rinvio.

B — *La causa C-79/08*

12. Con avviso di accertamento 8 giugno 1999, l'amministrazione finanziaria di Rovigo notificava alla società cooperativa di diritto italiano Adige Carni l'esclusione del godimento dei benefici fiscali previsti dagli artt. 10 e seguenti del DPR n. 601/1973, l'aumento del suo reddito imponibile per l'anno

1993 nonché la conseguente maggiorazione dell'IRPEG e dell'ILOR. L'amministrazione finanziaria contestava, segnatamente, l'emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, in quanto la somma corrispondente era considerata alla stregua di un reddito e, peraltro, dal momento che detta somma non era stata contabilizzata come tale da Adige Carni, l'amministrazione finanziaria presumeva che questa fosse stata distribuita ai soci in violazione dell'art. 11 del DPR n. 601/1973. A seguito di una serie di impugnazioni, la Adige Carni proponeva ricorso per cassazione invocando, in particolare, l'assenza o la carenza di motivazione del diniego delle esenzioni fiscali in oggetto.

C — *La causa C-80/08*

13. L'amministrazione finanziaria di Monfalcone ha rettificato le dichiarazioni dei redditi effettuate dal sig. Franchetto per gli anni 1984-1986 poiché, in qualità di socio della società di diritto italiano Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico r.l., il cui oggetto era l'allevamento e la vendita di molluschi, aveva operato in maniera autonoma sul mercato mentre la società cooperativa, a nome della quale erano state emesse le fatture di acquisto e di vendita, percepiva per ogni vendita una commissione per ogni servizio reso e distribuiva la maggiorazione di prezzo ai soci, anziché destinarla alle riserve previste a tal fine.

14. Il Ministero delle Finanze ricorre in cassazione chiedendo l'annullamento della decisione della Commissione tributaria centrale che, senza esaminare nel merito le tesi invocate dal sig. Franchetto, ha ritenuto che il beneficio delle esenzioni fiscali non potesse essere rifiutato alla cooperativa senza prima aver sentito il parere obbligatorio del Ministero del Lavoro. Il Ministero delle Finanze sostiene, in particolare, la violazione dell'art. 14 del DPR n. 601/1973, in quanto l'avviso di accertamento riguardava il socio della società cooperativa e non quest'ultima e che, per questo motivo, il parere del Ministero del Lavoro non sarebbe stato necessario.

D — *Le questioni pregiudiziali*

15. Secondo la Corte suprema di cassazione, per verificare la compatibilità con il diritto dell'Unione dei vantaggi fiscali di cui beneficiano le società cooperative rispetto alle società a scopo di lucro, occorre stabilire se, per gli operatori interessati, il fatto di realizzare economie di imposta costituisca un aiuto di Stato illegittimo che, dato l'effetto diretto dell'art. 88, n. 3, CE, comporterebbe l'obbligo per le autorità nazionali, comprese quelle giurisdizionali, di lasciare inapplicato il regime interno interessato nonché l'obbligo di ordinare la restituzione degli aiuti percepiti. Il giudice del rinvio si interroga altresì sulla questione se l'utilizzo della forma della società cooperativa costituisca un abuso di diritto.

16. In tale contesto la Corte suprema di cassazione ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) [S]e le misure fiscali agevolative alle società cooperative, nella vigenza degli artt. 10, 11, 12, 13 e 14 del D.P.R. 601 del 1973, siano compatibili con la disciplina della concorrenza e, in specie, siano qualificabili come aiuti di Stato ai sensi dell'art. 87 (…) CE, soprattutto in presenza di un non adeguato sistema di vigilanza e correzione degli abusi previsto dal D. Lgs. C.P.S. n. 1577 [del 14 dicembre] 1947[.]

2) [I]n particolare, ai fini del problema della qualificazione delle misure fiscali agevolative in contestazione come aiuti di Stato, se tali misure possano ritenersi proporzionate rispetto ai fini assegnati all'impresa cooperativa; se il giudizio di proporzionalità possa riguardare, oltre che la singola misura, il vantaggio attribuito, con conseguente alterazione della concorrenza, dalle misure nel loro complesso[.]

3) [A]i fini della risposta ai precedenti quesiti, tenendo conto del fatto che il sistema di vigilanza risulta gravemente ed ulteriormente indebolito dalla riforma societaria, soprattutto in relazione alle cooperative a mutualità prevalente, e non totalitaria, secondo la legge n. 311 del 2004[.]

4) [A] prescindere dalla qualificabilità delle misure agevolative in questione come aiuto di Stato, se l'utilizzazione della forma societaria cooperativa, anche all'infuori dei casi di frode o di simulazione, possa essere qualificata come abuso del diritto, ove il ricorso a tale forma avvenga all'esclusivo o principale scopo di realizzare un risparmio fiscale».

III — Il procedimento dinanzi alla Corte

17. La domanda di pronuncia pregiudiziale è stata registrata presso la cancelleria della Corte il 25 febbraio 2008.

18. Hanno depositato osservazioni scritte la Paint Graphos e la Adige Carni, i governi italiano, spagnolo e francese, nonché la Commissione delle Comunità europee.

19. La Paint Graphos, la Adige Carni, il sig. Franchetto, i governi italiano, spagnolo e francese e la Commissione, nonché l'Autorità

di sorveglianza EFTA, sono stati rappresentati all'udienza, che si è tenuta l'11 marzo 2010 [6].

IV — Sulla ricevibilità delle questioni pregiudiziali

A — *Osservazioni delle parti*

20. La Paint Graphos e la Adige Carni nonché il governo italiano propongono alla Corte di dichiarare l'irricevibilità delle questioni pregiudiziali. Secondo la Commissione, la Corte dovrebbe dichiararsi incompetente a risolvere le questioni pregiudiziali formulate dal giudice del rinvio.

21. Siffatto ragionamento si fonda sulla carenza, da un lato, di indicazioni sufficienti riguardo al contesto normativo e di fatto delle cause principali e, dall'altro, su motivi chiari relativi alla pertinenza delle questioni sottoposte. Le parti nutrono dubbi, infatti, sull'utilità della risposta della Corte per la soluzione delle cause principali rilevando il carattere prematuro, ipotetico, se non addirittura fittizio, delle questioni sottoposte alla Corte.

22. In ogni caso, ad avviso della Commissione e dei governi italiano e spagnolo, le prime tre questioni sarebbero irricevibili in quanto si riferiscono a disposizioni nazionali inapplicabili nell'ambito delle cause principali. Lo stesso varrebbe, secondo la Commissione, per la quarta questione, poiché non si porrebbe il problema di pratiche miranti ad ottenere vantaggi ai sensi del diritto comunitario, giacché queste ultime deriverebbero, nella fattispecie, soltanto dal diritto nazionale, con la conseguenza che il principio comunitario dell'abuso di diritto non troverebbe applicazione.

23. Infine, viene sollevato il problema della competenza esclusiva della Commissione a pronunciarsi sulla compatibilità di un aiuto di Stato con il mercato comune. Conseguentemente, ad avviso della Commissione, anche la seconda questione sarebbe irricevibile.

B — *Valutazione relativa alla ricevibilità delle questioni sottoposte*

24. In via preliminare, desidero osservare che i rinvii pregiudiziali sottoposti alla Corte nell'ambito del presente procedimento pongono notevoli problemi riguardo alla loro ricevibilità.

25. In primo luogo, la succinta formulazione delle ordinanze di rinvio non consente di cogliere né informazioni dettagliate sul regime nazionale di cui trattasi, né i fatti delle cause

6 — In un allegato alla convocazione per l'udienza pubblica è stato chiesto alle parti di concentrare le loro difese sulla questione se — e all'occorrenza a quali condizioni — esenzioni fiscali quali quelle di cui alla causa principale possano costituire aiuti di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE. Al governo italiano è stata altresì posta una domanda vertente sull'aspetto della controversia relativo agli aiuti esistenti.

principali. Le indicazioni fornite dal giudice nazionale e i diversi elementi versati agli atti dalle parti che hanno depositato osservazioni trasmettono, piuttosto, una sensazione di confusione quanto al contenuto del diritto nazionale in materia. Inoltre, alla Corte non sono state fornite informazioni precise sulla tassazione di altre forme di società diverse dalle cooperative, mentre siffatti dati sono indispensabili per poter valutare la comparabilità delle situazioni, che è intrinseca alle nozioni di vantaggio e di selettività, elementi fondamentali della nozione di aiuto di Stato.

26. In secondo luogo, appare ancora più incerta l'esistenza di un nesso tra il diritto dell'Unione e le cause sottoposte al giudice del rinvio. Con riguardo all'oggetto e alla natura delle cause principali, è difficile comprendere con certezza come la risposta fornita dalla Corte potrebbe essere utile alla soluzione dei procedimenti pendenti dinanzi al giudice del rinvio. Infatti, dette cause riguardano la validità dei controlli effettuati dall'amministrazione finanziaria, mentre le questioni si riferiscono all'eventuale qualificazione dei vantaggi fiscali alla luce dell'art. 87 CE. Desidero peraltro osservare che la Paint Graphos precisa che i procedimenti pendenti vertono su disposizioni relative alla verifica dei redditi e non sulla natura o sulla compatibilità delle aliquote di imposta con le disposizioni del diritto comunitario.

27. Peraltro, per quanto concerne il caso del sig. Franchetto, è giocoforza constatare che l'oggetto della controversia nazionale di cui trattasi riguarda non l'imposizione della società cooperativa interessata, bensì la tassazione della suddetta persona fisica a titolo personale. Contrariamente al testo della domanda pregiudiziale, la cooperativa di cui il sig. Franchetto è stato socio non sembra essere stata una cooperativa di lavoro ai sensi dell'art. 11, del DPR n. 601/1973, bensì una cooperativa della piccola pesca disciplinata dall'art. 10 del menzionato DPR, disposizione, questa, la cui portata non è stata illustrata dal giudice del rinvio.

28. In terzo luogo, il giudice del rinvio si interroga sul problema della proporzionalità delle misure nazionali rispetto agli obiettivi tipici della società cooperativa, che sembrano essere definiti all'interno dell'ordinamento giuridico nazionale. L'esame dei criteri relativo all'equilibrio tra gli interessi protetti dalle misure fiscali nazionali e le distorsioni di concorrenza rinvia all'esame della compatibilità di eventuali aiuti di Stato con il mercato comune.

29. In quarto luogo, per quanto concerne la terza questione, essa costituisce piuttosto una riflessione o un commento che non può essere considerato come una questione a sé stante.

30. Infine, desidero osservare che la quarta questione sottoposta si pone esclusivamente nell'ambito del diritto nazionale e, pertanto, la Corte non è competente a risolverla. Infatti, il giudice del rinvio si interroga sul nesso tra l'uso della forma giuridica di società cooperativa e la realizzazione di un'economia di imposta.

31. Alla luce delle suddette difficoltà, è sufficiente ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, la Corte può rifiutare di pronunciarsi su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale solo qualora risulti manifestamente che l'interpretazione del diritto comunitario richiesta non ha alcuna relazione con l'effettività o con l'oggetto della causa principale oppure qualora il problema sia di natura ipotetica, oppure nel caso in cui la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le vengono sottoposte [7].

32. Il giudice del rinvio, infatti, è tenuto a indicare i motivi precisi che lo hanno spinto a interrogarsi sull'interpretazione e sulla validità di talune disposizioni del diritto dell'Unione. Pertanto, la Corte ha statuito che è indispensabile che il giudice nazionale fornisca almeno una spiegazione minima riguardo ai motivi della scelta delle disposizioni comunitarie di cui chiede l'interpretazione o la validità e sul nesso che esso stabilisce tra tali disposizioni e la normativa nazionale applicabile alla controversia [8].

33. Inoltre, la Corte non è competente a statuire sulla compatibilità di una normativa nazionale con il diritto dell'Unione [9]. Tantomeno essa può pronunciarsi sulla compatibilità con il mercato comune di un aiuto di Stato o di un regime di aiuti, in quanto la valutazione di siffatta compatibilità rientra nella competenza esclusiva della Commissione, che agisce sotto il controllo del giudice dell'Unione [10]. La Corte non è nemmeno competente a pronunciarsi sui fatti della causa principale o ad applicare a provvedimenti o a situazioni nazionali le norme comunitarie, dato che tali questioni rientrano nella competenza esclusiva del giudice nazionale [11].

34. Alla luce delle precedenti considerazioni, le questioni proposte alla Corte dovrebbero dunque essere dichiarate irricevibili nella loro interezza.

35. Tuttavia, nel caso in cui la Corte ritenesse di non poter seguire una proposta così radicale, suggerisco di concentrare l'analisi sulla prima questione pregiudiziale.

36. Al riguardo, sembra che la Corte suprema di cassazione si basi su un'ipotesi secondo cui, anche se le cooperative di cui trattasi avessero diritto alle esenzioni, esse non potrebbero beneficiare dei vantaggi in discussione perché rappresenterebbero aiuti di Stato illegittimi.

7 — Sentenze 16 luglio 1992, causa C-343/90, Lourenço Dias (Racc. pag. I-4673, punto 20), nonché 19 novembre 2009, causa C-314/08, Filipiak (Racc. pag. I-11049, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).

8 — Sentenza 9 marzo 2000, causa C-437/97, EKW e Wein & Co (Racc. pag. I-1157, punto 52).

9 — V., in particolare, sentenza 26 gennaio 2010, causa C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales (Racc. pag. I-635, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).

10 — V. sentenza 23 marzo 2006, causa C-237/04, Enirisorse (Racc. pag. I-2843, punto 23).

11 — V. sentenza 30 marzo 2006, causa C-451/03, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti (Racc. pag. I-2941, punto 69 e giurisprudenza ivi citata).

37. Il giudice nazionale, con la sua domanda di pronuncia pregiudiziale e, segnatamente, con la prima questione, intende dunque sottoporre alla Corte l'analisi della compatibilità delle disposizioni del regime fiscale nazionale sulle società cooperative con il diritto dell'Unione. A tal fine, il suddetto giudice fornisce una lunga trattazione sull'evoluzione del diritto tributario italiano in materia, in larga misura inapplicabile alle cause principali, richiamando, altresì, sia la giurisprudenza della Corte, sia le diverse comunicazioni della Commissione relative all'applicazione della disciplina degli aiuti di Stato alle misure fiscali nazionali.

38. Anche se, ai sensi dell'art. 234 CE, la Corte non è competente a statuire in via pregiudiziale sull'interpretazione di norme di diritto interno [12], essa può fornire al giudice del rinvio tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto dell'Unione che gli possano consentire di pronunciarsi su detta compatibilità ai fini della soluzione della controversia portata alla sua cognizione [13]. In materia di aiuti statali, la Corte può in particolare fornire al giudice del rinvio gli elementi di interpretazione che gli consentano di stabilire se una misura nazionale possa essere qualificata come aiuto di Stato ai sensi del diritto dell'Unione [14].

39. Nella fattispecie, tenuto conto degli elementi di diritto e di fatto forniti dal giudice del rinvio, ritengo opportuno osservare che la Corte dispone di un numero minimo di elementi per poter statuire, in parte, sulla domanda di decisione pregiudiziale, pur riformulando la prima questione [15] nel senso che la Corte si pronunci sui criteri della nozione di aiuto di Stato riguardo al regime fiscale in esame. A seguito di tale esame e alla luce degli elementi apportati dalla Corte, spetterà al giudice del rinvio decidere la questione se l'eventuale agevolazione fiscale destinata alle società cooperative possa costituire un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE.

40. Peraltro, nell'ambito di tale riformulazione, occorrerà limitarsi alle disposizioni nazionali applicabili alle cause principali. Poiché il giudice nazionale conferma, nelle tre ordinanze di rinvio, che si tratta di società cooperative di produzione e lavoro, suggerisco dunque di circoscrivere l'analisi della prima questione pregiudiziale all'art. 11 del DPR n. 601/1973.

41. Infine, desidero rilevare che la Corte ha espressamente indicato che, così come la Commissione, i giudici nazionali possono

12 — Sentenza 26 settembre 1996, causa C-341/94, Allain (Racc. pag. I-4631, punto 11).

13 — V. citate sentenze Enirisorse (punto 24) e Transportes Urbanos y Servicios Generales (punto 23).

14 — V. sentenza 10 giugno 2010, causa C-140/09, Fallimento Traghetti del Mediterraneo SpA (Racc. pag. I-5243, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

15 — Sentenze 8 marzo 2007, causa C-45/06, Campina (Racc. pag. I-2089, punto 30); 23 settembre 2008, causa C-427/06, Bartsch (Racc. pag. I-7245, punto 31) e 5 marzo 2009, causa C-350/07, Kattner Stahlbau (Racc. pag. I-1513, punto 24).

interpretare la nozione di aiuto di Stato [16]. Conseguentemente, poiché al giudice nazionale è sorto un dubbio relativo all'interpretazione di tale nozione, quest'ultimo può adire la Corte. La collaborazione tra giudici nazionali e la Corte non dovrebbe tuttavia indurre a eludere l'equilibrio delle competenze attribuite alle istituzioni dell'Unione. Il ruolo di un giudice nazionale rimane ausiliario per quanto attiene all'esame della compatibilità della sfera di giurisdizione della Commissione.

V — Osservazioni preliminari sulle società cooperative

A — *Sulle caratteristiche delle società cooperative e il loro trattamento fiscale*

42. Le società cooperative sono gruppi di persone fisiche o giuridiche dotate di un forte intuitu personae, che obbediscono a principi di funzionamento particolari, tra cui il principio della struttura e del controllo democratico e quello della distribuzione equa degli utili netti dell'esercizio [17].

43. La peculiarità delle cooperative è illustrata attraverso la nozione di vantaggio mutualistico che può essere realizzato con due tecniche distinte: quella del vantaggio immediato o quella del vantaggio differito, ossia il ristorno. Nelle società cooperative è inoltre possibile distinguere tra gli utili ricavati dall'attività con i soci e quelli ottenuti grazie agli scambi con terzi [18].

44. Nell'ambito delle attività della cooperativa con i soci, gli utili sono ripartiti tra i soci in due fasi. Il vantaggio immediato si ottiene con un trattamento che riguarda il prezzo pagato o tramite la rimessa effettuata sull'acquisto di un bene da parte di uno dei soci. Il vantaggio differito si ottiene con un ristorno che costituisce una somma distribuita periodicamente da una società ai soci, in proporzione ai rapporti con la cooperativa e al capitale sottoscritto.

45. Il regime fiscale previsto per le cooperative è strettamente connesso alla struttura del loro capitale e al sistema economico ad essa sotteso. Se ne potrebbe quindi dedurre che

16 — Sentenze 22 marzo 1977, causa 78/76, Steinike & Weinlig (Racc. pag. 595, punto 14); 21 novembre 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, causa C-354/90 (Racc. pag. I-5505, punto 10); 11 luglio 1996, causa C-39/94, SFEI e a. (Racc. pag. I-3547, punto 49), nonché 5 ottobre 2006, causa C-368/04, Transalpine Ölleitung in Österreich (Racc. pag. I-9957, punto 39).

17 — C. Cathiard, «La société coopérative européenne», *La semaine juridique. Entreprise et affaires.* N. 1 (2009), pagg. 34-50.

18 — A. Bassi, *Le società cooperative*, UTET, Torino, 1995, pag. 30.

queste società operano in un ambito giuridico ed economico specifico.

46. La complessa questione del trattamento fiscale dei redditi delle società cooperative si spiega con la diversità delle soluzioni adottate nei vari Stati membri [19]. La dottrina ha in tal modo osservato che siffatta «eterogeneità» fiscale riflette altrettanta «eterogeneità» civile che pare essere necessaria per raggiungere obiettivi che, malgrado l'evoluzione concorrenziale subita dalle cooperative, restano differenti rispetto alle società a scopo di lucro [20].

47. Pertanto, in taluni regimi nazionali le società cooperative si vedono applicare le norme generali destinate alla tassazione delle società [21]. Altri Stati membri applicano un sistema di esenzione derivante, da un lato, dal sistema «della trasparenza», che si basa sull'imputabilità ai soci dei risultati ottenuti dalla cooperativa e, dall'altro, dall'esenzione soltanto dei risultati delle operazioni compiute con i soci, che sono tenuti a versare a titolo personale l'imposta sugli utili distribuiti [22]. Alcuni regimi nazionali consentono una deduzione del ristorno dalla base imponibile dell'imposta o prevedono il trattamento degli utili distribuiti come dividendi e l'applicazione di un'aliquota fiscale più bassa [23]. Infine, è prevista la possibilità di considerare gli utili distribuiti ai soci come dividendi, pur applicando ad essi un'aliquota d'imposta più bassa [24].

48. L'imposizione delle società cooperative è spesso connessa a un obbligo di adeguamento ad un comportamento specifico delle cooperative. Dalla mancata osservanza di questo requisito derivano importanti conseguenze fiscali. Infatti, non è sempre possibile individuare le differenze tra i principi che regolano la tassazione delle società cooperative dal confronto con la tassazione delle società di capitali in generale, al fine di poter accertare se tali differenze si basino sull'obiettivo di favorire le cooperative oppure sulla loro particolare natura [25].

49. In Italia, le cooperative di produzione e lavoro si sono sviluppate, da un lato, come forma di cooperazione tra artigiani — la prima è sorta nel 1855 tra produttori di vetro

19 — Per una presentazione della tassazione delle cooperative negli Stati membri dell'Unione europea dei dodici, v. B. Stracke, *Besteuerung von Genossenschaften in der Europäischen Union*, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 1997.

20 — Lolli R., «Social Cooperatives in the Context of Recent Italian Regulation», *Droit comparé des coopératives européennes*, Larcier, Lussemburgo, 2009, pag. 89.

21 — M.P. Alguacil Marí, «Il trattamento fiscale delle cooperative alla luce del regime europeo degli aiuti di Stato», *Rivista di diritto tributario internazionale (International tax law review)*, 1 (2004), pagg. 51-79. L'autrice identifica in questo gruppo l'Irlanda e la maggior parte delle cooperative che si trovano in Austria e in Grecia.

22 — M.P. Alguacil Marí, op. cit., elenca in questa categoria, in particolare, la Repubblica portoghese per quanto riguarda le cooperative di consumo, la Repubblica federale di Germania e la Repubblica ellenica per quanto riguarda le cooperative agricole, e la Repubblica italiana per le cooperative agricole e di pesca.

23 — M.P. Alguacil Marí, op. cit., indica, in particolare, la Repubblica federale di Germania, Il Regno di Danimarca, la Repubblica di Finlandia e il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord.

24 — M.P. Alguacil Marí, op. cit., indica in questo gruppo, in particolare, la Repubblica portoghese e il Regno di Spagna.

25 — V. L. Mannio, *Osuuskunnat ja verotus*, Edita, Helsinki, 2004, pag. 73.

ad Altare — e, dall'altro, come una forma di organizzazione che raggruppa addetti a lavori manuali senza qualifiche particolari. Queste ultime sono state create — la prima nel 1883 a Ravenna — allo scopo di migliorare l'accesso all'occupazione dei soci che subiscono la disoccupazione strutturale o stagionale, inizialmente soprattutto nel settore dei lavori di costruzione ed edili ma più di recente nell'ambito di attività di varia natura. Desidero in proposito osservare che, in Italia, esiste una distinzione tra cooperative di produzione e di lavoro impegnate nel settore agricolo, e anche della pesca, e le altre cooperative di produzione e lavoro [26].

50. Nella fattispecie, dall'ordinanza di rinvio emerge che, per quanto riguarda le disposizioni applicabili all'epoca dei fatti della causa principale e vigenti nell'ordinamento giuridico italiano, le imprese cooperative godevano di esenzioni totali o parziali con riferimento a tutta una serie di imposte, al fine di perseguire un obiettivo economico specifico, che l'art. 45 della Costituzione italiana riconosce in ragione della funzione sociale e della mutualità della cooperazione.

51. Occorre indicare che, ai sensi dell'art. 26 del decreto legislativo del capo provvisorio dello Stato 14 dicembre 1947, n. 1577 (in prosieguo: la «legge Basevi»), si ritenevano sussistenti i requisiti mutualistici quando negli statuti delle cooperative erano contenute le clausole seguenti. In primo luogo, divieto di distribuzione dei dividendi superiori alla ragione dell'interesse legale ragguagliato al capitale effettivamente versato; in secondo luogo, divieto di distribuzione delle riserve fra i soci durante la vita sociale; in terzo luogo, devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale — dedotto soltanto il capitale versato e i dividendi eventualmente maturati — a scopi di pubblica utilità conformi allo spirito mutualistico.

52. Come posto in evidenza dal giudice del rinvio, le società cooperative di produzione e lavoro si distinguono per il ruolo del socio imprenditore o dipendente. Nel caso delle suddette cooperative, come nel caso di specie, i soci svolgono la propria attività professionale in seno alla cooperativa e il surplus prodotto grazie al loro lavoro può essere ridistribuito a titolo di integrazione della retribuzione [27].

53. In base alle informazioni fornite dalle parti che hanno depositato osservazioni nell'ambito del presente procedimento, la base imponibile della società cooperativa è determinata

26 — Sulla storia delle cooperative di produzione e lavoro in Italia, v. Klingberg, W., op. cit., pagg. 21-27. La legislazione adottata nel 1911 ha previsto un regime speciale per la distribuzione degli utili delle società cooperative di produzione e lavoro che intendono partecipare ai lavori pubblici. Ibidem, pagg. 123 e 124.

27 — Secondo Stracke, l'obiettivo delle cooperative di produzione e di lavoro tipiche degli Stati membri dell'Europa meridionale è migliorare l'accesso all'occupazione dei soci. Il loro trattamento fiscale specifico tende a promuovere la durata di tali cooperative con l'accumulo delle quote sociali comuni. V. B. Stracke, op. cit., pag. 46.

allo stesso modo della base imponibile di una società non cooperativa. Si tratta, in linea di principio, di una percentuale dell'utile netto derivante dall'esercizio dell'impresa. Occorre aggiungere che dagli atti emerge che tutte le società hanno il diritto di dedurre le retribuzioni versate dai loro redditi imponibili.

54. Desidero infine osservare che, al di là del problema sollevato dalla domanda pregiudiziale, la tassazione delle società cooperative è stata discussa dalle parti in una prospettiva più ampia di quella relativa alle esenzioni di cui all'art. 11 del DPR n. 601/1973. Soprattutto la Commissione mi pare abbia modificato, all'udienza, la propria posizione rispetto alle sue osservazioni scritte, sollevando la questione relativa ad un'assenza di imposizione delle riserve indivisibili delle società cooperative nel quadro del diritto italiano.

55. Al riguardo, ritengo che, per quanto concerne le cooperative di produzione e lavoro, siffatta questione abbia un ruolo soltanto se la cooperativa interessata non ha potuto beneficiare delle esenzioni di cui alla causa principale. Orbene, l'oggetto della valutazione della Corte dovrebbe, a mio avviso, essere limitato alla questione di accertare se le esenzioni di cui all'art. 11 del DPR n. 601/1973 per le società cooperative di produzione e lavoro siano tali da soddisfare i criteri della nozione di aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE.

B — *Sull'art. 11 del DPR n. 601/1973*

56. Secondo l'art. 11, n. 1, del DPR n. 601/1973, l'esenzione dei redditi è concessa alle società se l'ammontare delle retribuzioni non è inferiore al 60 % dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi, tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie. Siffatta esenzione è dunque subordinata alla possibilità di determinare il rapporto tra il conferimento del lavoro dei soci e l'apporto di altri fattori di produzione — quali il capitale e il lavoro di terzi —, comprese le spese generali e i costi di beni e attrezzature. La definizione di un simile parametro consente di instaurare un controllo tra le retribuzioni effettivamente versate e l'ammontare complessivo di tutti gli altri costi sostenuti dalla società cooperativa [28]. Nel caso in cui l'ammontare delle retribuzioni sia tra il 60 % e il 40 %, le suddette imposte sono ridotte della metà [29].

57. Inoltre, l'alleggerimento fiscale previsto all'art. 11, n. 1, del DPR n. 601/1973 si applica solo se le società rispettano i requisiti di cui all'art. 23 della suddetta legge Basevi.

28 — Stillitani G., «La piccola società cooperativa: applicazione delle agevolazioni fiscali», *Sistema Leggi d'Italia*, Dottrina, 2008. V. anche Stracke B., op. cit., pagg. 180-181.

29 — Dal punto di vista aritmetico, ciò corrisponde ad un'esenzione del 50 % dei redditi.

58. L'art. 11, n. 3, del DPR n. 601/1973 stabilisce la deduzione dal reddito della società delle somme erogate ai soci lavoratori a titolo di integrazione delle retribuzioni fino al limite dei salari correnti aumentati del 20 %, in quanto tali importi sono assimilabili a ristorni, ossia ai vantaggi mutualistici differiti spettanti ai soci. La dottrina italiana ha quindi rilevato che questa deduzione non introduce una deroga al regime comune di imposizione delle società e delle entità commerciali [30].

59. A mio avviso, la suddetta disposizione introduce una limitazione della possibilità di distribuire gli utili della società cooperativa ai soci sotto forma di integrazione delle retribuzioni deducibili dal reddito imponibile di quest'ultima.

60. Come chiarito dal governo italiano all'udienza, il socio percepisce una retribuzione per l'opera fornita alla società e questo introito è soggetto all'imposta progressiva sul reddito. Gli importi versati ai membri a titolo di integrazione delle retribuzioni sono deducibili dall'imposta in quanto redditi assimilabili a quelli di lavoro dipendente. Infatti, questi sono imputati a carico del socio lavoratore [31].

30 — Pistolesi F., «Le agevolazioni fiscali per le cooperative», *TributImpresa* n. 3/2005.

31 — Dall'art. 50 del testo unico sulle imposte dei redditi (Testo Unico del 22/12/1986 n. 917) emerge che le retribuzioni percepite, fino al limite dei salari correnti aumentati del 20 %, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro sono assimilate ai redditi di lavoro dipendente.

VI — Sulla qualifica di un regime fiscale quale aiuto di Stato

A — *Sui criteri generali del concetto di aiuto di Stato*

61. La nozione di aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE non comprende soltanto prestazioni effettive, come sovvenzioni, ma anche interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, hanno la stessa natura e producono identici effetti [32].

62. Di conseguenza, un provvedimento mediante il quale le pubbliche autorità accordino a determinate imprese un'esenzione fiscale che, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello Stato, collochi i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri contribuenti costituisce aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE [33].

32 — Sentenze 8 novembre 2001, causa C-143/99, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (Racc. pag. I-8365, punto 38); 20 novembre 2003, causa C-126/01, Gemo (Racc. pag. I-13769, punto 28 e giurisprudenza ivi citata); 15 luglio 2004, causa C-501/00, Spagna/Commissione (Racc. pag. I-6717, punto 90 e giurisprudenza ivi citata); 15 dicembre 2005, causa C-66/02, Italia/Commissione (Racc. pag. I-10901, punto 77); nonché 22 giugno 2006, cause riunite C-182/03 e C-217/03, Regno del Belgio e Forum 187/Commissione (Racc. pag. I-5479, punto 86).

33 — Sentenze 15 marzo 1994, causa C-387/92, Banco Exterior de España (Racc. pag. I-877, punto 14) e Italia/Commissione, cit. (punto 78).

63. Per quanto riguarda le cooperative, come si evince dalla Comunicazione della Commissione 23 febbraio 2004 [34], alcuni Stati membri, tra cui la Repubblica italiana, ritengono che le restrizioni inerenti alla natura specifica del capitale delle cooperative richiedano un trattamento fiscale particolare. La Commissione ha dunque invitato gli Stati a rispettare il principio secondo il quale le protezioni o i vantaggi concessi ad un tipo particolare di organismo devono essere proporzionati ai vincoli giuridici, al valore aggiunto sociale e alle limitazioni proprie di tale forma e non devono dar luogo ad una concorrenza sleale.

64. La Corte ha dichiarato in più occasioni che lo scopo degli interventi statali non è sufficiente a sottrarli ipso facto alla qualificazione come «aiuti» ai sensi dell'art. 87 CE [35]. Infatti, l'art. 87, n. 1, CE non distingue a seconda delle cause o degli obiettivi di una misura statale, ma definisce tale misura in funzione dei suoi effetti [36].

65. L'applicazione di questo approccio abbastanza semplice fa sorgere difficoltà nell'ambito della tassazione delle imprese dotate di forme giuridiche diverse. Per quanto riguarda le imprese di piccole o medie dimensioni, attività pressoché analoghe possono essere svolte in forma di società di persone [37], di società di capitali a scopo di lucro [38], di società cooperativa o anche da un'impresa individuale senza personalità giuridica.

66. In proposito, desidero osservare che, sebbene la tipologia delle forme giuridiche delle imprese sia in larga misura comparabile tra gli Stati membri, esistono variazioni significative che riguardano, in particolare, il concetto della personalità giuridica, o la capacità giuridica [39] delle imprese.

67. La tassazione di diverse forme giuridiche può fondarsi sul principio classico della doppia imposizione, nel qual caso il reddito prodotto dall'attività economica è imputato all'impresa e al titolare. Per contro, nei sistemi di tassazione unica, tutti i redditi di una simile attività sono imputati all'impresa, in quanto i redditi distribuiti ai soci sono esenti, oppure al socio, in quanto l'impresa non è

34 — Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni sulla promozione delle società cooperative in Europa, COM(2004) 18 def.

35 — Sentenza 22 dicembre 2008, causa C-487/06 P, British Aggregates/Commissione (Racc. pag. I-10505, punto 84 e giurisprudenza ivi citata).

36 — Sentenza British Aggregates/Commissione, cit. (punto 85).

37 — Società in nome collettivo, società in accomandita.

38 — Società a responsabilità limitata o società anonima/per azioni.

39 — Il diritto italiano sembra distinguere tra la «soggettività giuridica» e la «personalità giuridica». V. Magrini, P.P., *Italienisches Gesellschaftsrecht: das neue Recht und seine erweiterten Aufbau- und Finanzierungsformen*, Sellier European Law Publishers, Munich, 2004, pag. 8.

soggetto passivo. Esistono, ovviamente, diverse varianti che accomunano taluni aspetti di questi modelli.

68. Pertanto, nell'identificazione delle nozioni chiave rappresentate dal vantaggio e dalla selettività nell'ambito delle scelte per cui ha optato il legislatore nazionale adottando le norme del diritto tributario, sussiste un certo rischio di apparente chiarezza concettuale che, in realtà, può offuscare l'analisi del problema di cui trattasi.

69. Vorrei innanzi tutto aggiungere che, a mio avviso, l'esistenza di una giustificazione relativa alla natura o alla struttura generale del sistema fiscale è pertinente, sia per quanto riguarda l'analisi della nozione di vantaggio, sia per quanto riguarda la nozione di selettività.

70. Invero, in entrambi i casi di specie si tratta dell'analisi di un trattamento distinto istituito in un sistema fiscale rispetto ad una situazione ipotetica di assenza di siffatto trattamento, compresa la valutazione della portata e dei motivi di una tale scelta del legislatore nazionale. Per motivi di economia della mia esposizione, ho deciso di affrontare la questione dell'esistenza di un vantaggio sotto il profilo formale e di esaminare le caratteristiche che, di per sé, potrebbero altresì mettere in discussione l'esistenza di un vantaggio economico nel contesto della selettività.

B — *Sul vantaggio*

71. Occorre rilevare che il vantaggio ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE sussiste soltanto quando la misura prevede un alleggerimento dell'onere fiscale rispetto alla situazione normale prevista nel sistema fiscale. La nozione fondamentale nella determinazione del vantaggio nell'ambito di un regime fiscale è dunque quella di un sistema generale di tassazione [40].

72. In tale contesto, per poter decidere se si tratti di un vantaggio, occorre individuare il livello generale di tassazione a cui sono soggette le persone giuridiche in un sistema fiscale nazionale. Essendo tale esercizio particolarmente complesso, risulta dunque necessario confrontare la situazione dell'impresa beneficiaria con quella di altre imprese che si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga, tenuto conto dell'obiettivo perseguito dalla misura interessata [41].

73. Inoltre, occorrerebbe distinguere sotto il profilo concettuale tra il vantaggio puro e quello reale. Infatti, malgrado l'individuazione di un certo tipo di vantaggio, per esempio in forma di alleggerimento fiscale, è importante verificare che questo non sia un mezzo per escludere l'applicazione di una disposizione

40 — Rossi-Maccanico, P., «The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures», *EC tax review*, Vol. 16 (2007), n. 2, pag. 91.

41 — V., in tal senso, sentenze 8 novembre 2001, causa C-143/99, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, cit. (punto 41); 29 aprile 2004, causa C-308/01, GIL Insurance e a. (punto 68 e giurisprudenza ivi citata) e 3 marzo 2005, causa C-172/03, Heiser (Racc. pag. I-1627, punto 40).

fiscale a vantaggio di un'altra. Per esempio, un'esenzione fiscale può spostare l'imposizione di una determinata attività verso un altro regime [42]. Il vantaggio fiscale può altresì essere bilanciato o giustificato dagli obblighi derivanti dalla struttura giuridica di una determinata forma di persona giuridica, il che esclude la natura di vantaggio sotto il profilo economico [43].

74. Nella fattispecie, l'art. 11, n. 1, del DPR n. 601/1973 esenta il reddito imponibile di una società cooperativa di produzione e lavoro, interamente o parzialmente, in base all'importanza del lavoro dei soci nella creazione del valore economico nel quadro delle attività di tale società. L'entità dell'esenzione è determinata in maniera approssimativa. La menzionata disposizione non disciplina la deducibilità delle retribuzioni dei soci che devono essere effettivamente versate giacché tale deducibilità deriva dalle disposizioni generali che regolano il calcolo del reddito imponibile di una persona giuridica.

75. Conseguentemente, nel caso in cui la Corte optasse per un approccio formale, l'esenzione in questione costituirebbe un indubbio vantaggio. In deroga alla norma generalmente applicabile alle persone giuridiche, il reddito imponibile delle società cooperative interessate sarebbe esente.

76. Tuttavia, mi chiedo se un tale approccio formale sia giustificato sotto il profilo dell'analisi degli effetti economici della disposizione di cui si discute.

77. Infatti, va da sé che è impossibile applicare norme uniformi alle diverse forme di società senza aver prima formulato presunzioni arbitrarie sull'imposizione dei fattori economici che contribuiscono alla formazione del reddito. Nell'ambito della politica fiscale, gli Stati membri beneficiano di un margine di discrezionalità rilevante per quanto riguarda la scelta e la portata dell'imposizione dei fattori di produzione [44].

42 — Ciò sembra essere il caso dell'esenzione prevista dall'art. 10 del DPR n. 601/1973 riguardo alle attività agricole. Infatti, come si evince dalle memorie della Paint Graphos, in base alle norme generali di fissazione dell'IRES, il reddito effettivo delle società cooperative è integralmente imponibile. Ne consegue che l'agricoltore che conferisce i propri prodotti ad una cooperativa rimarrebbe soggetto all'IRPEF in base al reddito catastale, per il semplice fatto di possedere il terreno agricolo, come qualsiasi altro agricoltore, e che, inoltre, la cooperativa — e tramite essa il socio — rimarrebbe soggetta all'IRES sui redditi derivati dalla trasformazione, dalla vendita, ecc. dei propri prodotti, mentre l'agricoltore autonomo non versa alcuna imposta per tale tipo di introito. L'esenzione di cui trattasi ha dunque la funzione di riequilibrare tale disparità di trattamento, che — se non fosse sanata — scoraggerebbe completamente l'uso della forma della cooperativa come tipologia di associazione tra gli agricoltori. Desidero inoltre osservare che la tassazione delle società di persone è spesso disciplinata dal suddetto principio della trasparenza, secondo cui la società è esente dall'imposta, ma i suoi redditi sono tassati in capo ai soci a prescindere dal fatto che gli utili siano stati o meno distribuiti.

43 — Rossi-Maccanico P., op. cit., pagg. 92 e 93. L'autore ha osservato che le distinzioni presenti nella logica del sistema fiscale non costituiscono eccezioni e, conseguentemente, non rappresentano un vantaggio che dev'essere giustificato.

44 — A mio avviso, tale margine di discrezionalità esiste, per esempio, nella classificazione di talune parti di reddito del proprietario/socio di un'impresa, quali il reddito da lavoro o di capitale, o per quanto riguarda l'adozione dei diversi schemi di tassazione.

78. Malgrado ciò, non ritengo che, sotto il profilo economico, l'esenzione prevista all'art. 11, n. 1, del DPR n. 601/1973 costituisca un vantaggio ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE. Infatti, dal fascicolo emerge che, salvo talune eccezioni, il sistema generale di tassazione delle persone giuridiche non si presti ad essere applicato alle società che seguono il principio mutualistico. Mi sembra che, laddove si applicano le norme generali sull'imposizione delle persone giuridiche alle società cooperative, dette norme mirino a disciplinare gli elementi pertinenti per la determinazione della base imponibile e del calcolo del reddito imponibile. Tuttavia, l'imposizione definitiva è soggetta a disposizioni derogatorie che si applicano a tutte le cooperative, o alle cooperative di taluni tipi o settori. Il regime generale sarebbe quindi applicabile, nel suo insieme, ad una società cooperativa soltanto se quest'ultima non soddisfacesse i criteri derivanti dalle rigorose disposizioni riguardanti la sua natura mutualistica, in altre parole, qualora essa non agisca nella maniera specifica delle cooperative.

C — *Sulla selettività*

79. L'art. 87, n. 1, CE, vieta gli aiuti di Stato che favoriscano «talune imprese o talune produzioni», vale a dire gli aiuti selettivi. Per valutare la selettività di una misura occorre accertare se, nell'ambito di un dato regime giuridico, suddetta misura rappresenti un vantaggio per talune imprese rispetto ad altre che si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga [45]. Il requisito della selettività è un elemento costitutivo della nozione di aiuto di Stato [46].

80. Malgrado una giurisprudenza assai corposa, la nozione di selettività sfugge ad una qualifica univoca, in particolare per ciò che riguarda le misure fiscali.

81. Come si evince dalle comunicazioni della Commissione, il fatto che talune imprese o taluni settori beneficino più di altri di alcune di queste misure fiscali non implica necessariamente che dette misure rientrino nel campo di applicazione delle regole di concorrenza in materia di aiuti di Stato [47]. Per contro, le misure possono rivelarsi selettive senza

45 — V. sentenza British Aggregates, cit. (punto 82).

46 — Sentenza 6 settembre 2006, causa C-88/03 Portogallo/Commissione (Racc. pag. I-7115, punto 54).

47 — Comunicazione della Commissione 10 dicembre 1998, sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese (GU C 384, pag. 3, punto 14): «(...) Le misure volte ad alleggerire la pressione fiscale sul lavoro per tutte le imprese hanno un effetto relativamente maggiore per le industrie a forte intensità di manodopera rispetto a quelle a forte intensità di capitale, senza per questo costituire necessariamente un aiuto di Stato. Analogamente, incentivi fiscali per investimenti di carattere ambientale, di ricerca-sviluppo o di formazione favoriscono solo le imprese che compiono tali investimenti, senza costituire per questo necessariamente aiuti di Stato».

essere formalmente limitate a taluni settori [48]. In tal modo, le misure aperte a tutti i settori possono nondimeno essere considerate selettive qualora le condizioni di ammissibilità a tali misure limitino, di fatto, il numero dei beneficiari potenziali [49].

82. Secondo la giurisprudenza della Corte, infatti, da un lato, aiuti sotto forma di programma di aiuti possono riguardare tutto un settore economico e rientrare tuttavia nel campo d'applicazione dell'art. 92, n. 1, del trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 87, n. 1, CE) e, dall'altro, un provvedimento destinato ad esonerare parzialmente le imprese di un settore industriale specifico dagli oneri pecuniari derivanti dalla normale applicazione del sistema generale di previdenza sociale, senza che l'esonero sia giustificato dalla natura o dalla struttura di tale sistema, dev'essere considerato un aiuto [50].

83. Secondo la formulazione dell'art. 87, n. 1, CE, sono incompatibili con il mercato comune gli aiuti che favoriscono talune imprese o talune produzioni. Tuttavia, il Trattato tace sul criterio della forma giuridica delle persone giuridiche.

84. È indubbio che il ricorso ad un determinato modello di persona giuridica possa essere tipico per un determinato settore o per una determinata impresa. Nel caso di specie, i criteri della forma della persona giuridica e i criteri del Trattato secondo cui è vietata una misura che favorisce talune imprese o taluni settori si uniscono o, meglio, si fondono tra loro [51].

85. Nella causa all'origine della sentenza Cassa di Risparmio di Firenze e a. [52] la Commissione sosteneva che, avvantaggiando talune imprese in funzione della loro forma giuridica (fondazioni o persone giuridiche di diritto pubblico) nonché taluni settori specifici (istruzione, sanità pubblica, ecc.) in cui esse operano, la normativa nazionale corrispondeva, prima facie, al criterio della selettività.

86. La Corte ha osservato che la misura in discussione non si applicava a tutti gli operatori economici. Essa non poteva quindi essere considerata una misura generale di politica fiscale o economica [53] in quanto l'agevolazione fiscale in parola era stata concessa in considerazione della natura giuridica dell'impresa, persona giuridica di diritto pubblico o fondazione, e dei settori in cui tale impresa svolge la propria attività. La Corte ha precisato che la deroga non era basata sulla logica della

48 — V. decisione della Commissione 17 febbraio 2003, 2003/755/CE, relativa al regime di aiuti al quale il Belgio ha dato esecuzione a favore dei centri di coordinamento stabiliti in Belgio (GU L 282, pag. 25).

49 — Relazione sull'attuazione della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese.

50 — Sentenza 17 giugno 1999, causa C-75/97, Belgio/Commissione (Racc. pag. I-3671, punto 33).

51 — A titolo di esempio, esistono forme di persone giuridiche limitate e specifiche per taluni settori economici, quali il settore bancario e delle assicurazioni. V. punto 20 della comunicazione della Commissione del 1998.

52 — Sentenza 10 gennaio 2006, causa C-222/04 (Racc. pag. I-289).

53 — Ibidem, cit. (punto 135).

misura o sulla tecnica impositiva, ma derivava dall'obiettivo del legislatore nazionale di favorire finanziariamente enti ritenuti socialmente meritevoli [54].

87. Un tale approccio relativo alla forma giuridica di un'impresa non deve dunque essere considerato una regola esente da eccezioni. Giungo, in tal modo, alla conclusione che le misure fiscali adattate alla forma e alla struttura della persona giuridica potrebbero essere qualificate come non selettive ove giustificate dalla natura e dalla struttura del sistema.

88. Infatti, la nozione di aiuto di Stato è stata interpretata dalla Corte come non riguardante provvedimenti che stabiliscono una differenziazione tra imprese in materia di oneri qualora tale differenziazione risulti dalla natura e dalla struttura del sistema fiscale di cui trattasi [55]. In tal caso, la qualifica di aiuto di Stato può essere esclusa.

89. Per quanto riguarda il settore dell'imposizione fiscale, secondo la giurisprudenza, una misura in deroga rispetto all'applicazione del sistema fiscale generale può essere giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema tributario qualora lo Stato membro interessato possa dimostrare che tale misura discende direttamente dai principi informatori o basilari del suo sistema tributario. In proposito va operata una distinzione fra, da un lato, gli obiettivi che persegue un determinato regime fiscale e che sono ad esso esterni e, dall'altro, i meccanismi inerenti al sistema tributario stesso, necessari per il raggiungimento di tali obiettivi [56].

90. Nella sua prassi, la Commissione ha ammesso l'esistenza di una giustificazione dettata dalla natura e dalla struttura del sistema in caso di progressività dell'imposta, di non tassazione in assenza degli utili e del trattamento speciale delle organizzazioni senza scopo di lucro [57]. Così può dirsi anche per la situazione dei terreni agricoli che beneficiavano di esenzioni o di agevolazioni fiscali rispetto al regime d'imposta fondiario applicabile secondo il diritto comune [58]. In tal modo, il vantaggio è stato giustificato con il ruolo specifico del proprietario fondiario nella produzione agricola.

91. La Corte ha accolto una giustificazione fondata sulla natura e sulla struttura del sistema nazionale di imposizione delle assicurazioni, in un contesto particolare di applicazione dell'aliquota più elevata dell'imposta a una parte determinata dei contratti di assicurazione previamente assoggettati all'aliquota base [59].

54 — Ibidem, cit. (punto 137).

55 — V. sentenza British Aggregates/Commissione, cit. (punto 83).

56 — Sentenza Portogallo/Commissione, cit. (punto 81).

57 — Comunicazione della Commissione 10 dicembre 1998, punti 24-27.

58 — Decisioni N20/2000 (Paesi Bassi) e N53/99 (Danimarca) consultabili sul sito del Segreteriato generale della Commissione: http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3.

59 — Sentenza 29 aprile 2004, causa C-308/01, GIL Insurance e a. (Racc. pag. I-4777).

92. La difficoltà del criterio relativo alla natura o alla struttura del sistema risiede, tuttavia, nel fatto che, quando la Corte ritiene che la misura differisca dal sistema fiscale generale nazionale, detta misura è qualificata come selettiva. Siffatta giurisprudenza porta dunque ad uno status quo secondo cui nessuna misura potrà essere considerata giustificata dalla natura e dalla struttura del sistema [60].

93. Ciò che importa a tal fine sono, infatti, non gli obiettivi della misura, ma la logica intrinseca del sistema fiscale nazionale.

94. L'art. 11 del DPR n. 601/1973 costituisce una misura complessa che contiene varie soluzioni fiscali che mirano a introdurre un trattamento tributario specifico per le cooperative di produzione e lavoro [61].

95. Malgrado questa natura prima facie derogatoria, non è evidente la conclusione secondo cui i vantaggi fiscali destinati alle società cooperative di produzione e lavoro sarebbero selettivi. Al contrario, mi pare che, vista la natura trasversale delle suddette società, ossia la varietà dei settori in cui esse possono essere attive, si potrebbe discutere sulla selettività della misura di cui trattasi. In ogni caso, supponendo che il sistema di esenzioni delle dette società sia a priori selettivo, questo potrebbe essere giustificato dalla struttura e dalla natura del sistema.

96. Al riguardo, desidero osservare che dalla giurisprudenza [62] emerge che il requisito della selettività è osservato quando la misura favorisce talune imprese rispetto ad altre che si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga, anche se gli aiuti riguardano un intero settore economico.

97. A tal fine sarebbe opportuno risolvere, anzitutto, la questione se le società cooperative a scopo mutualistico e le altre società a scopo di lucro si trovino in una situazione comparabile. Poi, occorrerebbe confrontare la situazione di una società cooperativa di produzione e lavoro nell'ipotesi dell'applicazione dell'art. 11 del DPR n. 601/1973 con le altre società a scopo di lucro e con le altre società cooperative.

98. Nelle sue osservazioni scritte la Commissione ha sostenuto che le società cooperative di produzione e lavoro corrispondono al tipo mutualistico puro e le società a scopo di lucro non si trovano in una situazione di fatto

60 — V. in tal senso, Lenaerts, K., «State Aid and Direct Taxation», *EUI competition law in context: essays in honour of Virpi Tiili,* 2009, pagg. 291-306, pag. 305.

61 — La misura in questione sembra essere un'applicazione di un obiettivo di portata più generale contenuto nel diritto tributario italiano e mirante a favorire la capitalizzazione delle società cooperative e a sfavorire i ristorni. Stracke V. B., op. cit., pagg. 176-183.

62 — Sentenze cit., Belgio/Commissione; Adria Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke; Heiser e nonché Italia/Commisione.

e di diritto comparabile per quanto riguarda le somme erogate ai soci lavoratori a titolo di retribuzione, comprese le eventuali integrazioni della retribuzione.

99. La Commissione è stata sostenuta su questo punto dal governo francese, il quale osserva che è logico non trattare alla stessa maniera le società che distribuiscono i loro utili ai soci e le altre entità, quali le cooperative, che, per effetto del loro statuto, non possono effettuare una simile distribuzione.

100. Come sottolineato all'udienza dalla rappresentante della Adige Carni, la partecipazione degli azionisti o dei soci in una società di capitali è una partecipazione limitata al conferimento di capitali. Per contro, il rapporto mutualistico o un rapporto di scambio è tipico di una società cooperativa. La differenza di trattamento fiscale si fonda sulla differenza che esiste tra tali rapporti. Inoltre, avendo sottolineato che non si tratta di un problema di doppia imposizione, la rappresentante della Adige Carni ha rammentato che, nella struttura del sistema fiscale dell'imposizione applicabile all'epoca dei fatti della causa principale, l'obiettivo del regime nazionale consisteva nell'imposizione unica di un reddito, da imputare o alla cooperativa o al socio.

101. In proposito, desidero sottolineare che l'esenzione prevista dall'art. 11 del DPR n. 601/1973 sembra condurre verso l'assenza di imposizione del reddito esentato sia in capo al socio, sia in capo alla società cooperativa. L'imposizione ordinaria delle persone giuridiche si applica soltanto se la società cooperativa non soddisfa i requisiti specifici delle cooperative.

102. Ai sensi della normativa applicabile all'epoca dei fatti della causa principale, la differenza sostanziale tra una società a scopo di lucro e una società cooperativa risiederebbe nel fatto che, per la società a scopo di lucro, l'unica imposizione, che riguardi il socio o la società, concerneva l'utile che gli azionisti avrebbero potuto percepire in un secondo momento, per esempio in occasione della distribuzione degli utili, oppure all'atto della vendita delle azioni o della liquidazione dell'impresa. È dunque giustificato ritenere che si trattasse di una specie di acconto a titolo di imposizione di reddito di capitale.

103. La teoria che sottende la nozione di «shareholder value» quale principio guida delle società di capitali a scopo di lucro si basa sull'ipotesi secondo cui, sotto il profilo economico, il patrimonio sociale appartiene sempre ai soci.

104. Per contro, nel regime civile delle società cooperative mutualistiche i soci della società cooperativa non potrebbero mai appropriarsi di questo tipo di utili. È dunque escluso un anticipo comparabile a quello consentito in una società di capitali. L'accumulo di capitale

in seno ad una società cooperativa non va a beneficio dei soci.

105. In particolare, per quanto riguarda le cooperative di produzione e lavoro, desidero ricordare che, nel rispetto dei rigorosi requisiti del carattere mutualistico, l'art. 11, n. 1, del DPR n. 601/1973 mira a escludere dal campo di applicazione dell'esenzione ivi prevista le società cooperative di produzione e lavoro il cui reddito imponibile è prodotto dai fattori di produzione diversi dal lavoro dei soci che hanno l'obbligo di partecipare all'attività della società prestando la loro opera [63]. Viceversa, nella misura in cui il reddito di una società cooperativa di produzione e lavoro può essere considerato come prodotto dai conferimenti d'opera, esso non è tassato.

106. Detta ipotesi è difficilmente ipotizzabile nel caso delle persone giuridiche con scopo di lucro soggette all'imposizione ordinaria, in quanto, da un lato, i loro soci non sono obbligati a lavorare per la società e, dall'altro, gli utili possono essere distribuiti ai soci.

107. Infine, desidererei attirare l'attenzione della Corte sul problema relativo a un aspetto della comparabilità tra le situazioni delle società di capitali e quelle delle società cooperative di produzione e lavoro. Ritengo che tale aspetto sia pertinente, in particolare, con riferimento alla presa di posizione della Commissione, che all'udienza ha sostenuto che, poiché l'imposta non è dovuta dal socio, questa dovrebbe applicarsi agli utili della società perché la misura di cui trattasi non sia qualificata come aiuto di Stato.

108. Come ho già osservato, l'art. 11 del DPR n. 601/1973 tenta di stabilire una distinzione schematica tra il reddito «interno» o mutualistico, prodotto dal lavoro dei soci, e quello «esterno», proveniente dal capitale o dai rapporti con i non soci, giacché quest'ultimo non rientra nell'esenzione. Infatti, gli utili prodotti dagli altri fattori di produzione che corrispondono al reddito di esercizio realmente percepito dalla società cooperativa non rientrano nell'art. 11 del DPR n. 601/1973.

109. In proposito, va sottolineato che, nella maggior parte dei casi, in una società di capitali un conferimento del socio al capitale sociale non costituisce un reddito tassabile per la società, ma che sono gli utili, quali il prodotto di tale capitale, che vengono tassati in capo alla società medesima. Un conferimento in forma di partecipazione in natura, quale è

63 — Tale obbligo è tipico delle società di persone che in molti Stati membri non costituiscono soggetti passivi autonomi, ma il cui reddito societario è attribuito e imputato ai soci anche se non è stato loro distribuito. Nonostante la personalità giuridica speciale, le società cooperative possiedono vari elementi caratteristici delle società di persone. V. Stracke, B., op. cit., pagg. 16-19, e Mannio, L., op. cit., pag. 69.

il lavoro, è peraltro solitamente escluso nell'ipotesi della società di capitali.

110. In una società cooperativa di produzione e lavoro, uno degli obblighi principali che incombe ai membri è la prestazione della loro opera in maniera continua. Il valore aggiunto sociale realizzato dal lavoro di un socio della società cooperativa che supera le retribuzioni che gli vengono versate rimane alla società. Sotto il profilo economico, il surplus che non viene retribuito e che il socio è chiamato a lasciare al patrimonio della società ha la natura di un conferimento di capitale. In base a questa logica, tale parte dev'essere esentata dall'imposta a carico della società.

111. Alla luce delle precedenti osservazioni, il regime fiscale delle società cooperative di produzione e lavoro, come previsto, in particolare, all'art. 11 del DPR n. 601/1973, non può essere considerato selettivo, in quanto le suddette società non si trovavano in una situazione paragonabile a quella delle società a scopo di lucro, né a quella delle altre società cooperative.

112. In ogni caso, la normativa in questione può essere giustificata dalla natura o dalla struttura del sistema impositivo nazionale applicato alle società cooperative di produzione e lavoro. Infatti, le agevolazioni fiscali destinate alle società cooperative di produzione e lavoro paiono la diretta conseguenza dei principi fondatori e guida del sistema fiscale italiano.

113. Poiché, a mio avviso, almeno uno dei presupposti per la sussistenza dell'aiuto di Stato non ricorre nella fattispecie e dal momento che tali presupposti sono cumulativi, non occorre esaminare gli altri criteri presenti all'art. 87, n. 1, CE.

114. Per contro, qualora la Corte non intendesse seguire il mio suggerimento, sarebbe opportuno analizzare il problema delle condizioni relative all'incidenza sugli scambi tra Stati membri e alla distorsione della concorrenza. Al riguardo, sono del parere che la giurisprudenza della Corte fornisca indicazioni sufficienti al giudice del rinvio [64]. In ogni caso, spetterà al giudice nazionale valutare in fatto, alla luce degli elementi interpretativi derivanti dalla giurisprudenza, se nel caso di specie ricorrano le due suddette condizioni.

115. Resta, tuttavia, da esaminare la questione degli eventuali aiuti esistenti, nonché quella dell'applicabilità del principio de minimis.

64 — V. sentenza Cassa di Risparmio, cit. (punti 140 e 141).

VII — Sulle nozioni di aiuti esistenti e de minimis

A — *Sulla nozione di aiuto esistente*

116. Secondo la giurisprudenza, la nozione di aiuto di Stato, esistente o nuovo, corrisponde ad una situazione oggettiva. Tale nozione non può dipendere dalla condotta o dalle dichiarazioni delle istituzioni [65].

117. Nelle loro osservazioni scritte, il governo italiano, così come la Paint Graphos e la Adige Carni, hanno sostenuto che le misure fiscali particolari destinate alle società cooperative sarebbero «aiuti esistenti» in quanto erano già previste dalla legge italiana applicabile prima dell'entrata in vigore del Trattato di Roma nel 1957 [66].

118. Il governo italiano ha precisato che la normativa applicabile prima dell'entrata in vigore del Trattato di Roma nel 1957 prevedeva un regime fiscale che, in sostanza, escludeva interamente le società cooperative dall'imposizione che era di norma applicabile alle società a scopo di lucro, tenuto conto della circostanza che l'esenzione riguardava ovviamente solo le cooperative a scopo mutualistico, conformemente al principio previsto all'epoca della legge Basevi [67].

119. Come altresì precisato dalla Commissione, nell'ordinamento giuridico italiano, a partire dal 1957 le società cooperative godevano della possibilità di escludere dall'ammontare imponibile la percentuale del profitto annuo, vantaggio che, in termini globali, è costantemente diminuito a partire da tale data. I servizi della Commissione hanno peraltro accertato che le modifiche apportate alle misure di cui trattasi dopo l'entrata in vigore del Trattato CEE miravano ad apportare modifiche tecniche al fine di adattare il sistema fiscale delle cooperative alla fiscalità generale modificata a seguito delle riforme del 1973, del 1986 e del 2004.

120. All'udienza la Adige Carni, la Paint Graphos, il governo italiano e la Commissione si sono espressi a favore di una tesi secondo cui le misure controverse, salvo costituire aiuti di Stato ai sensi dell'art. 87 CE, sono aiuti esistenti ai sensi dell'art. 1, n. 1, lett. b), punto i), del regolamento n. 659/1999.

121. Sembrerebbe dunque prima facie corretto affermare che, nel caso in cui esse soddisfacessero i criteri di cui all'art. 87, n. 1 CE,

65 — Sentenza 2 dicembre 2009, causa C-89/08 P, Commissione/Irlanda e a. (Racc. pag. I-11245, punto 72).

66 — V. art. 1, lett. b), punto i), del regolamento n. 659/1999.

67 — Questa legge ha disciplinato fino al 2003 le disposizioni di natura fiscale destinate a verificare il rispetto del requisito dello scopo mutualistico, condizione necessaria per l'applicazione delle misure fiscali speciali previste a favore delle società cooperative.

le misure controverse sarebbero tali da costituire aiuti esistenti.

122. Tuttavia, in quanto, da un lato, il regime del 1954 [68] era caratterizzato dall'imposizione fiscale sia sul patrimonio che sul reddito e, dall'altro, secondo il regime disposto con il DPR n. 601/1973, soltanto il reddito era imponibile ed esistevano determinati limiti all'applicazione dei vantaggi fiscali connessi al capitale della società cooperativa, ritengo che soltanto il giudice nazionale sia in grado di valutare, in maniera globale, l'eventuale continuità tra i suddetti regimi. A tal fine, detto giudice dovrà verificare, in particolare, se l'alleggerimento dell'onere fiscale alla data dell'entrata in vigore del Trattato di Roma fosse paragonabile o più significativo rispetto a quello introdotto con il DPR n. 601/1973. Unicamente in caso affermativo si tratterebbe, nella fattispecie, di aiuti esistenti.

B — *Sul principio de minimis*

123. Nelle sue memorie la Paint Graphos ha sollevato il problema della norma definita «de minimis». Al riguardo, essa ha rinviato alle diverse relazioni e comunicazioni della Commissione formulate tra il 1984 e il 1993 [69] e ha sostenuto che, tenuto conto, da un lato, dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle imprese e, dall'altro, dei limiti di applicazione del principio de minimis all'epoca delle dichiarazioni dei redditi controverse, l'importo delle imposte eluse sarebbe in ogni caso inferiore alla soglia vigente nei periodi che riguardano le rettifiche.

124. Occorre ricordare che la regola de minimis risponde ad esigenze di semplificazione amministrativa sia per gli Stati membri sia per i servizi della Commissione, la quale deve poter concentrare le sue risorse sui casi di effettiva importanza a livello dell'Unione [70].

125. Quand'anche la regola de minimis possa essere applicata alle società cooperative di cui trattasi, il che non ritengo sia escluso in linea di principio, il ruolo del suddetto principio non è semplice nella fattispecie, segnatamente sotto il profilo dell'applicazione del diritto ratione temporis.

126. In proposito, sono del parere che, qualora il giudice nazionale ritenesse che sia stato negato il diritto alle esenzioni e, pertanto,

68 — Legge 6 agosto 1954, n. 603, recante «Istituzione di una imposta sulle società e modificazioni in materia di imposte indirette sugli affari», GURI n. 182, dell'11 agosto 1954.

69 — V. Quattordicesima Relazione sulla politica della concorrenza — 1985, paragrafo 203, in fine, e comunicazione della Commissione del 6 marzo 1996 relativa agli aiuti de minimis (GU C 68, pag. 9).

70 — Sentenza 7 marzo 2002, causa C-310/99, Italia/Commissione (Racc. pag. I-2289, punto 94).

che le società di cui alle cause principali non avrebbero potuto concretamente beneficiare dei vantaggi fiscali, l'individuazione della misura quale aiuto de minimis dovrebbe aver luogo alla luce dei criteri in vigore alla data in cui la loro natura di aiuto di Stato sarà definitivamente dimostrata e l'eventuale vantaggio fiscale che ne deriva per l'impresa sarà calcolato alla luce del regolamento n. 1998/2006.

127. Tuttavia, qualora il giudice del rinvio ritenesse che le società abbiano già beneficiato delle esenzioni, il che mi pare escluso giacché le imposizioni di cui trattasi non sono divenute giuridicamente definitive, la verifica andrebbe effettuata con riferimento ai criteri definiti nelle comunicazioni della Commissione che erano applicabili all'epoca dei fatti delle cause principali.

VIII — Conclusione

128. Alla luce di quanto precede, suggerisco alla Corte:

— di dichiarare irricevibili le questioni pregiudiziali sottoposte dalla Corte suprema di cassazione;

— in subordine, di dichiarare ricevibile soltanto la prima questione pregiudiziale e di risolverla nel senso che non può essere considerato come aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE un regime fiscale delle società cooperative di produzione e lavoro volto — benché si tratti di un'applicazione schematica — ad esentare il reddito corrispondente al profitto prodotto con il lavoro dei soci, come previsto dall'art. 11 del DPR n. 601/1973, giacché esso deriva direttamente dai principi fondatori e guida del sistema fiscale applicabile alla tassazione delle società cooperative.