CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. NIILO JÄÄSKINEN
presentadas el 8 de julio de 2010[1]

1. En el marco de los presentes asuntos, el órgano jurisdiccional nacional plantea al Tribunal de Justicia una serie de cuestiones relativas principalmente a si el régimen fiscal nacional sobre exención de las sociedades cooperativas de producción y de trabajo puede ser calificado de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. [2]

2. Las cuestiones prejudiciales han sido planteadas en el marco de tres litigios que tienen por objeto, por una parte, la negativa de la Administración tributaria italiana a conceder a las sociedades Paint Graphos scarl (en lo sucesivo, «Paint Graphos») y Adige Carni scrl (en liquidación) (en lo sucesivo, «Adige Carni») las exenciones fiscales a las que podían acogerse en aquella época las sociedades cooperativas con arreglo al Derecho italiano y, por otra, la problemática de la tributación personal del Sr. Franchetto, que recurrió las resoluciones de la Administración tributaria nacional por las que se rectificaban sus declaraciones de la renta correspondientes a los ejercicios 1984 a 1988.

3. Procede señalar desde un principio que estas cuestiones prejudiciales suscitan serias dudas sobre su admisibilidad. En efecto, una de las principales dificultades del presente asunto reside en el contraste entre el número limitado de datos que han sido facilitados al Tribunal de Justicia y la amplitud del problema que se le plantea, ya que se debe examinar en particular el régimen de la tributación de las sociedades cooperativas de producción y de trabajo.

4. Si, a pesar de ello, el Tribunal de Justicia decidiera responder a las cuestiones, que necesariamente habría que reformular, el presente procedimiento constituiría una oportunidad interesante para analizar el alcance de los conceptos de ventaja y de selectividad de medidas nacionales relativas a la fiscalidad de las sociedades cooperativas. En particular, se plantearían las cuestiones de la aplicación del criterio de la justificación basada en la lógica inherente al régimen nacional y del análisis de las opciones adoptadas por el legislador italiano en el marco del sistema nacional de fiscalidad directa.

1 — Lengua original: francés.

2 — Dado que el litigio principal versa sobre la interpretación de un Decreto de 29 de septiembre de 1973, se hará referencia a las disposiciones del Tratado CE según la numeración aplicable antes de la entrada en vigor del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

I. Marco jurídico

A. *El Derecho de la Unión*

5. El artículo 87 CE, apartado 1, dispone:

«Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.»

6. El artículo 1 del Reglamento (CE) nº 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (DO L 83, p. 1), tiene el siguiente tenor:

«A efectos del presente Reglamento, se entenderá por:

a) "ayuda": toda medida que reúna todos los requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo 92 del Tratado;

b) "ayuda existente":

i) […] toda ayuda que existiese antes de la entrada en vigor del Tratado en el Estado miembro respectivo, es decir, los regímenes de ayuda que fueran aplicables y las ayudas individuales que se hayan llevado a efecto con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado y que sigan siendo aplicables con posterioridad a la misma;

[…]»

B. *El Derecho nacional*

7. De la información fragmentaria obrante en autos se desprende que, en la época en que ocurrieron los hechos de los litigios principales, las sociedades cooperativas italianas estaban sujetas, por una parte, al impuesto sobre el beneficio de las personas jurídicas (imposta sul reddito delle persone giuridiche; en lo sucesivo, «IRPEG») y, por otra, al impuesto local sobre el beneficio (imposta locale sui redditi; en lo sucesivo, «ILOR»). Entre 1977 y 2004 la tributación general de las sociedades de capital [3] en Italia se basaba en el principio de

3 — En Italia, las sociedades cooperativas se consideran también sociedades de capital y no asociaciones de personas, como en varios ordenamientos jurídicos de los Estados miembros. En un principio, antes de que las normativas específicas aplicables a las cooperativas fueran adoptadas en Italia, una sociedad cooperativa se consideraba más bien una sociedad de capital variable. Véase Klingberg, W.: *Genossenschaften und Genossenschaftsrecht in Italien*, Veröffentlichung des Institut für Genossenschaftswesen an der Philipps-Universität Marburg, Marburg/Lahn, 1957, pp. 49 y 50.

tributación única, lo que se tradujo en el establecimiento de un sistema de crédito fiscal para sus socios. Según este sistema, la sociedad tributaba por sus beneficios con arreglo al tipo correspondiente, pero los beneficios distribuidos a los socios o accionistas se gravaban con arreglo a los tipos progresivos de la tributación de los ingresos de las personas físicas. Al haber tenido derecho al crédito fiscal correspondiente al impuesto adeudado por la sociedad, los socios estaba obligados a abonar la diferencia entre el tipo aplicable a la sociedad y el tipo progresivo aplicable a su tributación personal. [4]

8. Ha de añadirse que de los autos se desprende que varias disposiciones fiscales específicas aplicables a las sociedades cooperativas se basan en el principio mutualista, lo que tiene como consecuencia restringir la distribución de los beneficios o fondos de dichas sociedades a sus socios.

9. El Decreto del Presidente de la República nº 601 de 29 de septiembre de 1973, por el que se regulan las ventajas fiscales, [5] en su versión vigente de 1984 a 1993 (en lo sucesivo, «DPR nº 601/1973»), establecía en su artículo 11 (Cooperativas de producción y de trabajo):

«1. Los rendimientos de las cooperativas de producción y de trabajo y de sus consorcios estarán exentos del impuesto sobre el beneficio de las personas jurídicas y del impuesto local sobre el beneficio si el importe de las remuneraciones efectivamente abonadas a los socios que aporten su trabajo de manera continua, incluidas las cantidades previstas en el último apartado, no es inferior al 60 % del importe global de los costes restantes, con excepción de los relativos a las materias primas y suministros. Si el importe de las remuneraciones es inferior al 60 %, pero no al 40 %, del importe global de los costes restantes, el impuesto sobre el beneficio de las personas jurídicas y el impuesto local sobre el beneficio se reducirán a la mitad.

2. En lo que respecta a las sociedades cooperativas de producción, las disposiciones del apartado anterior se aplicarán siempre que los socios cumplan todas las exigencias previstas con respecto a los socios de las cooperativas de trabajo por el artículo 23 del Decreto Legislativo […] del Jefe provisional del Estado [nº 1577] de 14 de diciembre de 1947, con sus modificaciones ulteriores.

3. Para calcular los rendimientos de las sociedades cooperativas de producción y de trabajo y de sus consorcios, podrán deducirse los importes abonados a los socios trabajadores en concepto de complemento de las retribuciones hasta un límite de los salarios ordinarios incrementados en un 20 %.»

4 — Según el sistema actualmente aplicable a las sociedades de capital, éstas están sujetas al impuesto sobre el beneficio de las sociedades (el imposta sul reddito delle societa, el «IRES»), que es un impuesto proporcional, aplicado con un tipo fijo. Los socios pagan el impuesto sobre la renta de las personas físicas (el imposta sul reddito delle persone fisiche, el «IRPEF»), que es un impuesto progresivo sobre los dividendos o beneficios que se les han distribuido, que tributan en un 40 %. De este modo, se establece una exención del 60 % de los dividendos o beneficios de los socios con el fin de eliminar una imposición en cadena.

5 — Suplemento ordinario de la GURI nº 268, de 16 de octubre de 1973, p. 3.

10. El artículo 14 (Requisitos de aplicabilidad de las ventajas) del DPR nº 601/1973 tenía el siguiente tenor:

«1. Las ventajas fiscales previstas en el presente título se aplicarán a las sociedades cooperativas y sus consorcios que se rijan por los principios de la mutualidad previstos por las leyes del Estado y estén inscritas en los registros prefectorales o en el archivo general de la cooperación.

2. Las exigencias que caracterizan la finalidad mutualista se considerarán cumplidas si las condiciones previstas en el artículo 26 del Decreto Legislativo del Jefe provisional del Estado nº 1577 de 14 de diciembre de 1947, y sus modificaciones sucesivas, están expresamente previstas en los estatutos, sin posibilidad de excepción, y si dichas condiciones han sido comprobadas efectivamente durante el período impositivo y en los cinco ejercicios anteriores, o en su caso durante el período de tiempo que haya transcurrido después de la aprobación de los estatutos, cuando éste sea inferior a cinco años.

3. La Administración tributaria, previa consulta con el Ministerio de Trabajo o los otros órganos de vigilancia, controlará las condiciones de aplicabilidad de las ventajas fiscales.»

II. Hechos de los procedimientos principales y cuestiones prejudiciales

A. *Asunto C-78/08*

11. A raíz de los controles efectuados por la Guardia di Finanza, la Administración tributaria de la ciudad de Matera notificó a Paint Graphos, sociedad cooperativa italiana, una liquidación por la que se rectificaba, con respecto al ejercicio 1993, el importe de sus ingresos a efectos de la determinación del IRPEG y del ILOR. Mediante esa misma liquidación, la Administración tributaria denegó a dicha sociedad el derecho a las exenciones previstas en los artículos 11, 12 y 14 del DPR nº 601/1973. Después de una serie de recursos interpuestos tanto por Paint Graphos como por el Ministero dell'Economia e delle Finanze (Ministerio de Economía y Hacienda) y la Agenzia delle Entrate (Agencia Tributaria), el asunto se encuentra actualmente pendiente ante el órgano jurisdiccional remitente.

B. *Asunto C-79/08*

12. Mediante liquidación de 8 de junio de 1999, la Administración tributaria de Rovigo notificó a Adige Carni, sociedad cooperativa italiana, la pérdida de las ventajas fiscales previstas en los artículos 10 y siguientes del DPR nº 601/1973, el aumento de su renta imponible en el ejercicio 1993 y el incremento

consecutivo del IRPEG y del ILOR. La Administración tributaria cuestionaba, en particular, la emisión de facturas por operaciones subjetivamente inexistentes, ya que al considerarse su importe como un ingreso y, por otra parte, dicho importe no había sido computado como tal por Adige Carni, la Administración tributaria presumía que éste había sido distribuido a los socios vulnerando el artículo 11 del DPR nº 601/1973. Después de una serie de recursos, Adige Carni interpuso recurso de casación invocando en particular la falta o la insuficiencia de motivación de la denegación de las exenciones fiscales controvertidas.

C. *Asunto C-80/08*

13. La Administración tributaria de Monfalcone rectificó las declaraciones de la renta presentadas por el Sr. Franchetto correspondientes a los ejercicios 1984 a 1986 basándose en que, como socio de la sociedad cooperativa, que tenía por objeto la cría y la venta de moluscos, había operado de forma autónoma en el mercado mientras que la sociedad cooperativa, en cuyo nombre se emitían las facturas de compra y de venta, percibía por cada venta una comisión por el servicio prestado, distribuyendo el sobreprecio a los socios, en lugar de destinarlo al fondo correspondiente.

14. El Ministero delle Finanze reclama en casación la anulación de la resolución de la Commissione tributaria centrale, que, sin entrar en el fondo de los motivos aducidos por el Sr. Franchetto, consideró que no cabía denegar a la cooperativa las exenciones fiscales sin haber obtenido previamente el dictamen obligatorio del Ministerio de Trabajo. En particular, el Ministero delle Finanze señala la vulneración del artículo 14 del DPR nº 601/1973, debido a que la liquidación se dirigía al socio de la cooperativa y no a la propia sociedad cooperativa, y que en consecuencia no era necesario obtener el dictamen del Ministerio de Trabajo.

D. *Las cuestiones prejudiciales*

15. Según la Corte suprema di cassazione (Italia), para verificar la compatibilidad con el Derecho de la Unión de las ventajas fiscales a las que pueden acogerse las sociedades cooperativas en comparación con las sociedades con ánimo de lucro, debe determinarse si el hecho de que los operadores respectivos obtengan reducciones de impuestos constituye una ayuda de Estado ilegal que entraña, como consecuencia del efecto directo del artículo 88 CE, apartado 3, la obligación a cargo de las autoridades nacionales, incluidas las jurisdiccionales, de no aplicar el régimen interno correspondiente así como la de ordenar la restitución de las ayudas percibidas. El órgano jurisdiccional remitente se plantea también si la utilización de la forma de la sociedad cooperativa es constitutiva de un abuso de derecho.

16. Por estos motivos, la Corte suprema di cassazione decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Las ventajas fiscales otorgadas a las sociedades cooperativas al amparo de los artículos 10, 11, 12, 13 y 14 del DPR [nº 601/1973], ¿son compatibles con la normativa sobre la competencia y, en particular, pueden calificarse de ayudas de Estado con arreglo al artículo 87 CE, sobre todo en presencia de un sistema inadecuado de vigilancia y corrección de los abusos, como el establecido en el Decreto Legislativo C.P.S. nº 1577 [de 14 de diciembre de 1947]?

2) En particular, por lo que respecta al problema de la calificación de ayudas de Estado de las ventajas fiscales controvertidas, ¿dichas ventajas pueden considerarse proporcionadas en relación con los fines atribuidos a las empresas cooperativas? ¿La valoración de la proporcionalidad puede referirse, no sólo a cada medida considerada aisladamente, sino también a la ventaja que suponen las medidas consideradas en conjunto, con la consiguiente alteración de la competencia?

3) Para responder a las cuestiones anteriores, procede tener en cuenta que, posteriormente, el sistema de vigilancia ha resultado gravemente debilitado a causa de la reforma del Derecho de sociedades, principalmente en lo que respecta a las cooperativas de mutualidad preponderante, y no totalmente mutualísticas, con arreglo a la Ley nº 311/2004.

4) Prescindiendo de la posibilidad de calificar de ayudas de Estado las ventajas de que se trata, ¿puede calificarse de abuso de derecho la utilización de la forma de sociedad cooperativa, no sólo en los casos de fraude o simulación, sino también cuando la utilización de dicha forma de sociedad se realice con el fin exclusivo o principal de obtener un ahorro fiscal?»

III. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

17. La petición de decisión prejudicial fue registrada en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 25 de febrero de 2008.

18. Han presentado observaciones escritas Paint Graphos y Adige Carni, los Gobiernos italiano, español y francés, y la Comisión de las Comunidades Europeas.

19. Paint Graphos, Adige Carni, el Sr. Franchetto, los Gobiernos italiano, español, francés, la Comisión y el Órgano de Vigilancia de

la AELC estuvieron representados en la vista, que se celebró el 11 de marzo de 2010. [6]

IV. Sobre la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales

A. *Observaciones de las partes*

20. Paint Graphos y Adige Carni, así como el Gobierno italiano, proponen al Tribunal de Justicia que declare inadmisibles las cuestiones prejudiciales. Según la Comisión, el Tribunal de Justicia debe declararse incompetente para responder a las cuestiones prejudiciales formuladas por el órgano jurisdiccional remitente.

21. Este razonamiento se basa en la falta, por una parte, de indicaciones suficientes en lo que respecta al marco jurídico y fáctico de los asuntos principales y, por otra, de motivos claros relativos a la pertinencia de las cuestiones planteadas. En efecto, las partes dudan de la utilidad de la respuesta del Tribunal de Justicia para la solución de los litigios principales y ponen de relieve el carácter prematuro, hipotético e incluso ficticio de las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia.

22. En cualquier caso, según la Comisión y los Gobiernos italiano y español, las tres primeras cuestiones son inadmisibles en la medida en que se refieren a disposiciones nacionales no aplicables en el marco de los litigios principales. Según la Comisión, lo mismo sucede con la cuarta cuestión, porque no se plantea la cuestión de prácticas destinadas a obtener ventajas derivadas del Derecho comunitario, ya que las ventajas se derivan en el presente asunto solamente del Derecho interno, de modo que el principio comunitario del abuso de derecho no puede aplicarse.

23. Por último, se plantea la problemática de la competencia exclusiva de la Comisión para pronunciarse sobre la compatibilidad de una ayuda de Estado con el mercado común. Así, según la Comisión, la segunda cuestión sería también inadmisible.

B. *Apreciación relativa a la admisibilidad de las cuestiones planteadas*

24. Con carácter preliminar, ha de señalarse que las remisiones prejudiciales planteadas al Tribunal de Justicia en el marco del presente procedimiento plantean problemas considerables en lo que respecta a su admisibilidad.

25. En primer lugar, la formulación sucinta de las resoluciones de remisión no permite comprender ni los detalles del régimen nacional de que se trata, ni hechos de los litigios

6 — En un anexo a la convocatoria para la vista se solicitó a las partes en la vista que concentraran sus alegaciones en la cuestión de si y, en su caso, en qué condiciones, exenciones fiscales como las controvertidas en el litigio principal pueden constituir ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. Asimismo, se dirigió al Gobierno italiano una pregunta sobre el aspecto del litigio relativo a las ayudas existentes.

principales. Las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional nacional y los diversos documentos aportados a los autos por las partes que han presentado observaciones confieren más bien un sentimiento de confusión sobre el contenido del Derecho nacional en la materia. Además, no se ha facilitado al Tribunal de Justicia información precisa sobre la tributación de otras formas de sociedades distintas de las sociedades cooperativas, a pesar de que dichos datos son indispensables para poder apreciar la comparabilidad de las situaciones, inherente a los conceptos de ventaja y de la selectividad, elementos cruciales del concepto de ayuda de Estado.

26. En segundo lugar, más incierta todavía resulta la existencia de un vínculo entre el Derecho de la Unión y los asuntos planteados al órgano jurisdiccional remitente. Habida cuenta del objeto y de la naturaleza de los litigios principales, es difícil entender razonablemente cómo la respuesta aportada por el Tribunal de Justicia podría ser útil para resolver los litigios pendientes ante el órgano jurisdiccional remitente. En efecto, dichos asuntos versan sobre la validez de los controles efectuados por la Administración tributaria y las cuestiones versan, en cambio, sobre una posible calificación de las ventajes fiscales con arreglo al artículo 87 CE. Además, ha de señalarse que Paint Graphos precisa que los procedimientos pendientes se refieren a las disposiciones relativas a la verificación de la renta y no a la naturaleza o a la compatibilidad de los tipos impositivos con las disposiciones del Derecho comunitario.

27. Por otra parte, en lo que respecta al Sr. Franchetto, hay que señalar que el objeto del litigio nacional no se refiere a la tributación de la sociedad cooperativa afectada sino a la tributación de éste a título personal. A diferencia de lo que se afirma en la petición de decisión prejudicial, la sociedad cooperativa de la que el Sr. Franchetto era socio no parece haber sido una cooperativa de trabajo comprendida en el artículo 11 del DPR nº 601/1973, sino una cooperativa de pesca artesanal regulada por el artículo 10 del DPR, disposición cuyo alcance no ha sido precisado por el órgano jurisdiccional remitente.

28. En tercer lugar, el órgano jurisdiccional nacional se plantea la problemática de la proporcionalidad de las medidas nacionales con respecto a los objetivos asignados a la sociedad cooperativa que parecen estar definidos en el ordenamiento jurídico nacional. El examen de los criterios relativos al equilibrio entre los intereses protegidos por las medidas fiscales nacionales y las distorsiones de competencia remite al examen de compatibilidad de eventuales ayudas de Estado con el mercado común.

29. En cuarto lugar, por lo que se refiere a la tercera cuestión, ésta constituye más bien una reflexión o un comentario que no puede ser considerado como una cuestión distinta.

30. Por último, ha de señalarse que la cuarta cuestión planteada se inscribe exclusivamente en el marco del Derecho nacional, por lo que el Tribunal de Justicia no es competente para responderla. En efecto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la relación entre la utilización de la forma jurídica de la sociedad cooperativa y la obtención del ahorro fiscal.

31. Habida cuenta de estas dificultades, basta recordar que, según reiterada jurisprudencia, la negativa a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional es posible cuando resulta evidente que la interpretación del Derecho comunitario solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas. [7]

32. En efecto, el órgano jurisdiccional remitente está obligado a indicar los motivos precisos por los que alberga dudas sobre la interpretación y la validez de determinadas disposiciones del Derecho de la Unión. De este modo, el Tribunal de Justicia ha declarado que es indispensable que el órgano jurisdiccional nacional dé un mínimo de explicaciones sobre las razones de la elección de las disposiciones comunitarias cuya interpretación o validez solicita y sobre la relación que establece entre dichas disposiciones y la legislación nacional aplicable al litigio. [8]

33. Además, el Tribunal de Justicia no es competente para apreciar la conformidad de una medida nacional con el Derecho de la Unión. [9] Tampoco puede pronunciarse sobre la compatibilidad de una ayuda de Estado o de un régimen de ayudas con el mercado común, puesto que la apreciación de dicha compatibilidad es competencia exclusiva de la Comisión, que actúa bajo el control del juez de la Unión. [10] El Tribunal de Justicia tampoco es competente para apreciar los hechos del asunto principal ni para aplicar a medidas o a situaciones nacionales las normas de la Unión, ya que dichas cuestiones son competencia exclusiva de los órganos jurisdiccionales nacionales. [11]

34. Habida cuenta de lo anterior, las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia deben ser declaradas inadmisibles en su totalidad.

35. Sin embargo, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia estimase que no puede acoger una propuesta tan radical, propongo concentrar el análisis en la primera cuestión prejudicial.

36. A este respecto, parece que la Corte suprema di cassazione se basa en la hipótesis de que aunque las sociedades cooperativas en cuestión tenían derecho a las exenciones, dichas sociedades no pueden acogerse a las ventajas controvertidas porque éstas constituyen ayudas de Estado ilegales.

7 — Sentencias de 16 de julio de 1992, Lourenço Dias (C-343/90, Rec. p. I-4673), apartado 20, y de 19 de noviembre de 2009, Filipiak (C-314/08, Rec. p. I-11049), apartado 42 y jurisprudencia citada.

8 — Sentencia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co (C-437/97, Rec. p. I-1157), apartado 52.

9 — Véase, en particular, la sentencia de 26 de enero de 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Rec. p. I-635), apartado 23, y jurisprudencia citada.

10 — Véase la sentencia de 23 de marzo de 2006, Enirisorse (C-237/04, Rec. p. I-2843), apartado 23.

11 — Véase la sentencia de 30 de marzo de 2006, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti (C-451/03, Rec. p. I-2941), apartado 69, y jurisprudencia citada.

37. Mediante su petición de decisión prejudicial y, en particular, mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pretende pues someter al Tribunal de Justicia el análisis de la compatibilidad de las disposiciones del régimen fiscal nacional sobre las sociedades cooperativas con el Derecho de la Unión. A este respecto, proporciona amplias explicaciones sobre la evolución del Derecho fiscal italiano en la materia, en gran parte inaplicable a los litigios principales, remitiéndose también tanto a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia como a las diversas comunicaciones de la Comisión relativas a la aplicación de la disciplina de las ayudas de Estado a las medidas fiscales nacionales.

38. Aunque el Tribunal de Justicia no es competente, en el marco del artículo 234 CE, para pronunciarse con carácter prejudicial sobre la interpretación de normas de Derecho interno, [12] puede proporcionar al órgano jurisdiccional remitente todos los elementos de interpretación pertenecientes al ámbito del Derecho de la Unión que puedan permitirle apreciar la compatibilidad de una medida nacional con dicho Derecho para la resolución del asunto que le haya sido sometido. [13] En materia de ayudas de Estado, puede, en particular, proporcionar al órgano jurisdiccional remitente los elementos de interpretación que le permitan determinar si una medida nacional puede calificarse de ayuda de Estado en el sentido del Derecho de la Unión. [14]

39. En el presente asunto, habida cuenta de los elementos de Derecho y de hecho proporcionados por el órgano jurisdiccional remitente, me parece oportuno considerar que el Tribunal de Justicia dispone de un mínimo de elementos para poder pronunciarse parcialmente sobre la petición de decisión prejudicial, reformulando la primera cuestión planteada [15] de modo que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre los criterios del concepto de ayuda de Estado en relación con el régimen fiscal controvertido. Después de este examen y teniendo en cuenta los elementos proporcionados por el Tribunal de Justicia, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente resolver la cuestión de si la eventual ventaja fiscal destinada a las sociedades cooperativas puede constituir una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

40. Por otra parte, en el marco de dicha reformulación, habrá que limitarse a las disposiciones nacionales aplicables a los litigios principales. Dado que el órgano jurisdiccional remitente confirma en las tres resoluciones de remisión que se trata de sociedades cooperativas de producción y de trabajo, propongo limitar el análisis de la primera cuestión prejudicial al artículo 11 del DPR nº 601/1973.

41. Por último, he de señalar que el Tribunal de Justicia ha declarado expresamente que, al igual que la Comisión, los órganos

12 — Sentencia de 26 de septiembre de 1996, Allain (C-341/94, Rec. p. I-4631), apartado 11.

13 — Véanse las sentencias antes citadas Enirisorse, apartado 24, y Transportes Urbanos y Servicios Generales, apartado 23.

14 — Véase la sentencia de 2 de junio de 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo (C-140/09, Rec. p. I-5243), apartado 24, y jurisprudencia citada.

15 — Sentencias de 8 de marzo de 2007, Campina (C-45/06, Rec. p. I-2089), apartado 30; de 23 de septiembre de 2008, Bartsch (C-427/06, Rec. p. I-7245), apartado 31, y de 5 de marzo de 2009, Kattner Stahlbau (C-350/07, Rec. p. I-1513), apartado 24.

jurisdiccionales nacionales están facultados para interpretar el concepto de ayuda estatal. [16] En consecuencia, cuando el órgano jurisdiccional nacional albergue dudas sobre la interpretación de este concepto, puede someter el asunto al Tribunal de Justicia. Sin embargo, la cooperación entre los órganos nacionales y el Tribunal de Justicia no debe dar lugar a alterar el equilibrio de las competencias conferidas a las instituciones de la Unión. El papel del juez nacional sigue siendo accesorio en lo que respecta al examen de compatibilidad en comparación con el ámbito de intervención de la Comisión.

V. Observaciones preliminares sobre las sociedades cooperativas

A. *Sobre las características de las sociedades cooperativas y su trato fiscal*

42. Las sociedades cooperativas son asociaciones de personas físicas o jurídicas con un marcado carácter *intuitu personae,* que se rigen por principios de funcionamiento particular, entre ellos el principio de la estructura y del control democrático y la distribución equitativa de los beneficios netos del ejercicio. [17]

43. La especificidad de las sociedades cooperativas se ilustra a través del concepto de ventaja mutualista que puede obtenerse mediante dos técnicas distintas, a saber, la de la ventaja inmediata o la de la ventaja mediata, es decir, el retorno. Además, en las sociedades cooperativas es posible distinguir entre los ingresos obtenidos a través de la actividad con los socios y los obtenidos a través de los intercambios con terceros. [18]

44. En el marco de las actividades de la sociedad cooperativa con los socios, los ingresos se reparten entre los socios en dos fases. La ventaja inmediata se obtiene a través del precio que se abona o el descuento que se aplica sobre la adquisición de un bien por el socio. La ventaja mediata se obtiene a través del retorno, que constituye una cantidad distribuida periódicamente por la sociedad a los socios, proporcionalmente a sus relaciones con la cooperativa y al capital suscrito.

45. El sistema fiscal previsto para las sociedades cooperativas está estrechamente relacionado con la estructura de su capital y el sistema económico en que se basa. Por

16 — Sentencias de 22 de marzo 1977, Steinike & Weinlig (78/76, Rec. p. 595), apartado 14; de 21 de noviembre de 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires y Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, Rec. p. I-5505), apartado 10; de 11 de julio de 1996, SFEI y otros (C-39/94, Rec. p. I-3547), apartado 49, y de 5 de octubre de 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, Rec. p. I-9957), apartado 39.

17 — Cathiard, C.: «La société coopérative européenne», *La semaine juridique. Entreprise et affaires,* nº 1, 2009, pp. 34-50.

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

consiguiente, cabe deducir que dichas sociedades funcionan en un marco jurídico y económico propio.

46. La cuestión compleja del trato fiscal de los ingresos de las sociedades cooperativas se refleja en la diversidad de las soluciones adoptadas en los diferentes Estados miembros. [19] De este modo, en la doctrina se ha señalado que dicha «heterogeneidad» fiscal refleja su «heterogeneidad» civil, y parece necesaria para conseguir objetivos que, pese a la evolución competitiva que han experimentado las sociedades cooperativas, siguen siendo distintos de los que persiguen las sociedades con ánimo de lucro. [20]

47. De este modo, en algunos regímenes nacionales se aplican a las sociedades cooperativas las normas generales de la tributación de las sociedades. [21] Otros Estados miembros aplican un método de exención que se traduce, por un lado, en el sistema «de la transparencia», que se basa en la imputabilidad a los socios de los resultados obtenidos por la cooperativa y, por otro, en la exención únicamente de los resultados de las operaciones realizadas con los socios, que están obligados a pagar a título personal el impuesto sobre los beneficios distribuidos. [22] Algunos regímenes nacionales permiten una deducción del retorno de la base imponible del impuesto. [23] Por último, existe la posibilidad de tratar los beneficios distribuidos a los socios como dividendos, aplicándoles un tipo impositivo más bajo. [24]

48. A menudo la tributación de las sociedades cooperativas está relacionada con la obligación de observar un comportamiento característico de las cooperativas. En caso de no cumplir esta exigencia, las cooperativas deben soportar consecuencias fiscales importantes. Así, no es posible determinar siempre las diferencias entre los principios que regulan la tributación de las sociedades cooperativas en comparación con la fiscalidad de las sociedades de capital en general, con el fin de poder comprobar si dichas diferencias se basan en el objetivo de favorecer a las cooperativas o en su naturaleza particular. [25]

49. En Italia, las sociedades cooperativas de producción y de trabajo se desarrollaron, por un lado, como una forma de cooperación entre artesanos (la primera en 1855 entre los

19 — Para una presentación de la tributación de las cooperativas en los Estados miembros de la Unión Europea de los doce, véase Stracke, B.: *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, Luxemburgo, 2009, p. 89.

21 — Alguacil Marí, M.P.: «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), pp. 51-79. El autor incluye en este grupo a Irlanda y a la mayoría de las cooperativas de Austria y Grecia.

22 — Alguacil Marí, M.P., *op. cit.,* enumera en esta categoría, en particular, a Portugal en lo que respecta a las cooperativas de consumo, a Alemania y Grecia en lo que atañe a las cooperativas agrícolas y a Italia por lo que se refiere a las cooperativas agrícolas y de la pesca.

23 — Alguacil Marí, M.P, *op. cit.,* señala, en particular, Alemania, Dinamarca, Finlandia y Gran Bretaña.

24 — Alguacil Marí, M.P, *op. cit.,* incluye en este grupo, en particular, a Portugal y España.

25 — Véase Mannio, L.: *Osuuskunnat ja verotus,* Edita, Helsinki, 2004, p. 73.

fabricantes de vidrio de Altare) y, por otro, como una forma de organización que agrupa a los obreros del trabajo manual sin cualificaciones particulares. Estas últimas fueron creadas (la primera en 1883 en Rávena) con el fin de mejorar el acceso al empleo de los socios que padecían un desempleo estructural o estacional, al principio sobre todo en el marco de obras de construcción y de edificios, si bien más recientemente en el marco de actividades bastante variadas. A este respecto, hay que señalar que en Italia existe una separación entre las cooperativas de producción y de trabajo dedicadas al sector agrícola, incluida la pesca, y el resto de las cooperativas de producción y de trabajo. [26]

50. En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que, en lo que respecta a las disposiciones aplicables en la época en que se produjeron los hechos de los litigios principales en el ordenamiento jurídico italiano, las empresas cooperativas disfrutaban de exenciones totales o parciales de todo un conjunto de impuestos con el fin de cumplir un objetivo económico específico, que el artículo 45 de la Constitución italiana reconocía debido a la función social y al carácter mutualista de la cooperación.

51. Hay que señalar que, a tenor del artículo 26 del Decreto Legislativo del Jefe Provisional del Estado nº 1557 de 14 de diciembre de 1947 (en lo sucesivo, «Ley Basevi»), las cualidades mutualistas se consideraban cumplidas cuando figuraban en los estatutos de la sociedad cooperativa las siguientes cláusulas: en primer lugar, la prohibición de la distribución de los dividendos superiores al tipo de interés legal aplicado al capital efectivamente aportado; en segundo lugar, la prohibición de la distribución de la reserva entre los socios durante la vida de la sociedad, y, en tercer lugar, la devolución en caso de disolución de la sociedad de todo el patrimonio, menos el capital aportado y de los posibles dividendos, con una finalidad de utilidad pública de carácter mutualista.

52. Como señala el órgano jurisdiccional remitente, las sociedades cooperativas de producción y de trabajo se caracterizan por el papel del socio empresario o trabajador por cuenta ajena. En el caso de dichas cooperativas, como en el presente asunto, los socios ejercen su propia actividad profesional dentro de la cooperativa y el excedente producido gracias a su trabajo puede redistribuirse como complemento de remuneración. [27]

53. Según la información facilitada por las partes que han presentado observaciones en el marco del presente procedimiento, la base imponible de la sociedad cooperativa se determina del mismo modo que la base

26 — Sobre la historia de las cooperativas de producción y trabajo en Italia, véase Klingberg, W., *op. cit.,* pp. 21 a 27. La legislación adoptada en 1911 estableció un régimen especial sobre la distribución del excedente de las sociedades cooperativas de producción y trabajo deseosas de participar en obras públicas. *Ibidem* pp. 123 y 124.

27 — Según Stracke, el objetivo de las cooperativas de producción y trabajo típicas de los Estados miembros del sur de Europa es mejorar el acceso al empleo de los socios. Su trato fiscal específico tiende a promover la durabilidad de dichas cooperativas mediante la acumulación del capital cooperativo común. Véase Stracke, B.: *op. cit.,* p. 46.

imponible de una sociedad no cooperativa. En principio, se trata de un porcentaje del beneficio neto resultante del ejercicio de la empresa. Ha de añadirse que de los autos se desprende que todas las sociedades tienen derecho a deducir las remuneraciones abonadas de sus rendimientos imponibles.

54. Por último, ha de señalarse que, más allá de la problemática planteada por la petición de decisión prejudicial, la tributación de las sociedades cooperativas ha sido debatida por las partes desde una perspectiva más amplia que la relativa a las exenciones que figuran en el artículo 11 del DPR nº 601/1973. A mi juicio, sobre todo la Comisión parece haber reconducido su posición en la vista con respecto a sus observaciones escritas, al plantear la cuestión relativa a una falta de tributación de las reservas indivisibles de las sociedades cooperativas en Derecho italiano.

55. A este respecto, considero que, por lo que se refiere a las sociedades cooperativas de producción y de trabajo, esta cuestión sólo puede desempeñar un papel en la medida en que la cooperativa respectiva no haya podido acogerse a las exenciones controvertidas en los litigios principales. Ahora bien, el objeto de la apreciación del Tribunal de Justicia debe limitarse, en mi opinión, a la cuestión de si las exenciones previstas en el artículo 11 del DPR nº 601/1973 para las sociedades cooperativas de producción y de trabajo pueden cumplir los criterios del concepto de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.

B. *Sobre el artículo 11 del DPR nº 601/1973*

56. En virtud del artículo 11, apartado 1, del DPR nº 601/1973, la exención de los rendimientos se concede a las sociedades cuando el importe de las remuneraciones no es inferior al 60 % del importe global de los costes restantes, con excepción de los relativos a las materias primas y a los suministros. En consecuencia, dicha exención está supeditada a la posibilidad de determinar la relación entre la aportación de un trabajo de los socios y el de otros factores de producción (como el capital y el trabajo de terceros), incluidos los gastos generales y los costes de los bienes y equipos. La definición de tal parámetro permite establecer un control entre las remuneraciones efectivamente abonadas y el importe global de los costes restantes soportados por la sociedad cooperativa. [28] En el supuesto de que el importe de las remuneraciones se sitúe entre el 60 % y el 40 %, dichos impuestos se reducirán a la mitad. [29]

57. Además, la desgravación fiscal prevista en el artículo 11, apartado 1, del DPR nº 601/1973 sólo se aplica cuando las sociedades cumplen los requisitos que figuran en el artículo 23 de la Ley Basevi antes citada.

28 — Stillitani, G.: «La piccola società cooperativa: applicazione delle agevolazioni fiscali», *Sistema Leggi d'Italia,* Dottrina, 2008. Véase asimismo Stracke, B., *op. cit.*, pp. 180 y 181.

29 — Matemáticamente ello se corresponde con una exención del 50 % de los rendimientos.

58. El artículo 11, apartado 3, del DPR nº 601/1973, establece una deducción de los rendimientos de la sociedad de las cantidades abonadas a los socios trabajadores como complemento de sus salarios dentro del límite del tipo de los salarios vigente incrementado en un 20 %, ya que dichos importes son asimilables a retornos, es decir, a las ventajas mutualistas mediatas que corresponden a los socios. Por consiguiente, en la doctrina italiana se ha señalado que esta deducción no establece una excepción con respecto al régimen común de tributación de las sociedades y entidades comerciales. [30]

59. A mi juicio, dicha disposición establece más bien una limitación de la posibilidad de distribuir el excedente de la sociedad cooperativa a los socios en forma de complementos de remuneración deducibles de su renta imponible.

60. Como señaló el Gobierno italiano en la vista, el socio percibe una remuneración por el trabajo prestado a la sociedad y esta renta está sujeta al impuesto progresivo sobre la renta. Las cantidades abonadas a los socios en concepto de complemento de remuneración son objeto de una deducción de la tributación como ingresos asimilables a los de un trabajador por cuenta ajena. En efecto, éstos se gravan a cargo del socio trabajador. [31]

30 — Pistolesi, F.: «Le agevolazioni fiscali per le cooperative», *TributImpresa* nº 3/2005.

31 — Del artículo 50 del texto único de los impuestos directos (Testo Unico del 22/12/1986 nº 917) se desprende que se asimilan a los rendimientos del trabajo por cuenta ajena las remuneraciones percibidas, dentro de los límites de los salarios corrientes incrementados en un 20 %, por los trabajadores socios de las cooperativas de producción y de trabajo.

VI. Sobre la calificación de un régimen fiscal como ayuda de Estado

A. *Sobre los criterios generales del concepto de ayuda de Estado*

61. El concepto de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, comprende no sólo las prestaciones positivas como las subvenciones, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos. [32]

62. De ello se deduce que una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del apartado 1 del artículo 87 CE, apartado 1. [33]

32 — Sentencias de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, Rec. p. I-8365), apartado 38; de 20 de noviembre de 2003, GEMO (C-126/01, Rec. p. I-13769), apartado 28, y jurisprudencia citada; de 15 de julio de 2004, España/Comisión (C-501/00, Rec. p. I-6717), apartado 90 y jurisprudencia citada; de 15 de diciembre de 2005, Italia/Comisión (C-66/02, Rec. p. I-10901), apartado 77, y de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187/Comisión (C-182/03 y C-217/03, Rec. p. I-5479), apartado 86.

33 — Sentencia de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Rec. p. I-877), apartado 14, e Italia/Comisión, antes citada, apartado 78.

63. En lo que respecta a las sociedades cooperativas, según se desprende de la Comunicación de la Comisión de 23 de febrero de 2004, [34] determinados Estados miembros (entre ellos Italia) consideran que las restricciones inherentes a la naturaleza específica del capital de las cooperativas requieren un trato fiscal diferenciado. Por ello, la Comisión insta a los Estados miembros a respetar el principio que establece que cualquier protección o beneficio concedidos a un tipo específico de entidad debe ser proporcional a las limitaciones jurídicas, al valor social añadido o a las limitaciones inherentes a dicha fórmula y no debe ser una fuente de competencia desleal.

64. El Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que la finalidad perseguida por las intervenciones estatales no basta para que, en principio, eviten la calificación de «ayudas» en el sentido del artículo 87 CE. [35] En efecto, el artículo 87 CE, apartado 1, no distingue según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que los define en función de sus efectos. [36]

65. La aplicación de este enfoque bastante simple no está exenta de dificultades en el contexto de la tributación de las empresas que tienen formas jurídicas diversas. En lo que respecta a las pequeñas y medianas empresas, actividades prácticamente similares pueden ejercerse en forma de sociedad personalista, [37] de una sociedad de capital con ánimo de lucro, [38] de sociedad cooperativa o incluso en el marco de la empresa individual sin personalidad jurídica.

66. A este respecto, ha de señalarse que, aunque la tipología de las formas jurídicas de las empresas es comparable en gran medida entre los Estados miembros, existen diferencias importantes relativas, en particular, al concepto de la personalidad jurídica, e incluso de la capacidad jurídica [39] de las empresas.

67. La fiscalidad de distintas formas jurídicas puede basarse en el principio clásico de la doble imposición, en cuyo caso el rendimiento generado por la actividad económica es gravado a cargo de la empresa y del propietario. En cambio, en los sistemas de la tributación única, todos los rendimientos de dicha actividad son gravados bien a cargo de la empresa, de modo que los beneficios distribuidos a los socios quedan exentos del impuesto, bien a cargo del socio, de modo que la empresa no

34 — Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre fomento de las cooperativas en Europa, COM(2004) 18 final.

35 — Sentencia de 22 de diciembre de 2008, British Aggregates/ Comisión (C-487/06 P, Rec. p. I-10505), apartado 84, y jurisprudencia citada.

36 — Sentencia British Aggregates, antes citada, apartado 85.

37 — Sociedad colectiva, sociedad comanditaria.

38 — Sociedad de responsabilidad limitada o sociedad anónima o por acciones.

39 — El Derecho italiano parece establecer una distinción entre la «soggettività giuridica» y la «personalità giuridica». Véase Magrini, P.P.: *Italienisches Gesellschaftsrecht: das neue Recht und seine erweiterten Aufbau- und Finanzierungsformen,* Sellier European Law Publishers, Múnich, 2004, p. 8.

tributa al respecto. Evidentemente, existen algunas variantes que reúnen determinados aspectos de estos modelos.

68. Así, en la identificación de los conceptos clave de la ventaja y de la selectividad en el contexto de las elecciones por las que ha optado el legislador nacional al adoptar las normas del Derecho tributario, existe un cierto peligro de claridad conceptual aparente que, en realidad, puede hacer más oscuro el análisis de la problemática de que se trata.

69. Sobre todo, he de añadir que la existencia de una justificación relativa a la naturaleza o a la economía general del sistema tributario me parece pertinente tanto en lo que respecta al examen del concepto de ventaja como al de selectividad.

70. En efecto, en los dos supuestos, se trata del examen de un trato distinto establecido en el marco de un sistema tributario en relación con una situación hipotética de la falta de dicho trato, incluida la evaluación del alcance y los motivos de tal elección del legislador nacional. Por razones de estructura de mi presentación, he decidido abordar la cuestión de la existencia de una ventaja desde el punto de vista más bien formal y analizar las características que, en sí mismas, podrían cuestionar también la existencia de una ventaja en el sentido económico, en el contexto de la selectividad.

B. *Sobre la ventaja*

71. Ha de señalarse que la ventaja en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, sólo existe cuando la medida establece una disminución de la carga fiscal con respecto a la situación normal prevista en el sistema fiscal. En consecuencia, el concepto fundamental en la determinación de la ventaja en el marco de un régimen fiscal es el de un régimen general de tributación. [40]

72. En este contexto, para poder determinar si se trata de una ventaja, hay que identificar el nivel general de tributación al que están sujetas las personas jurídicas en un sistema fiscal nacional. Dado que este ejercicio es especialmente complejo, ha de compararse la situación de la empresa beneficiaria en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por la medida en cuestión. [41]

73. Además, procede distinguir en el plano conceptual entre la ventaja pura y la ventaja real. En efecto, pese a la identificación de un determinado tipo de ventaja, por ejemplo en forma de desgravación fiscal, ha de examinarse si éste no es un medio de excluir la aplicación de una disposición fiscal a favor de otra.

40 — Rossi-Macanico, P.: «The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures», *EC tax review,* vol. 16, 2007, issue 2, p. 91.

41 — Véanse, en este sentido, las sentencias Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, antes citada, apartado 41; de 29 de abril de 2004, GIL Insurance y otros (C-308/01, Rec. p. I-4777), apartado 68 y jurisprudencia citada, y de 3 de marzo de 2005, Heiser (C-172/03, Rec. p. I-1627), apartado 40.

A título ilustrativo, una exención fiscal puede dirigir la imposición de una determinada actividad hacia otro régimen. [42] El beneficio fiscal también puede ser equilibrado o justificado por las obligaciones que se derivan de la estructura jurídica de una determinada forma de persona jurídica, lo que excluye el carácter de una ventaja en sentido económico. [43]

74. En el presente asunto, el artículo 11, apartado, 1, del DPR nº 601/1973 declara exento el rendimiento imponible de una sociedad cooperativa de producción y de trabajo total o parcialmente, en función de la importancia del trabajo de los socios en la generación del valor económico en el marco de las actividades de dicha sociedad. El alcance de la exención se determina de manera aproximada. Dicha disposición no regula la deducibilidad de las remuneraciones de los socios que deben ser efectivamente abonadas, ya que dicha deducibilidad se deriva de las disposiciones generales que regulan el cálculo del rendimiento imponible de una persona jurídica.

75. Por lo tanto, si el Tribunal de Justicia optara por un criterio formal, la exención de que se trata constituye sin duda una ventaja. No obstante la regla aplicable con carácter general a las personas jurídicas, el rendimiento imponible de las sociedades cooperativas afectadas está exento.

76. Sin embargo, me pregunto si dicho criterio formal está justificado desde el punto de vista del análisis de los efectos económicos de la disposición de que se trata.

77. En efecto, es evidente que la aplicación de las reglas uniformes a las diferentes formas de sociedades sigue siendo imposible sin haber hecho presunciones arbitrarias sobre la imposición de los factores económicos que han contribuido a la formación del rendimiento. En el marco de la política fiscal, los Estados miembros disponen de un margen de discrecionalidad importante en lo que respecta a la elección y al alcance de la imposición de los factores de producción. [44]

42 — Éste parece ser el caso de la exención prevista en el artículo 10 DPR nº 601/1973 con respecto a las actividades agrícolas. En efecto, como se desprende de los escritos de Paint Graphos, según las normas generales de fijación del IRES, el rendimiento efectivo de las sociedades cooperativas está sujeto íntegramente a tributación. De ello se desprende que el agricultor que aporta sus productos a una cooperativa sigue sujeto al impuesto sobre la renta de las personas físicas sobre la base de la renta catastral, por el mero hecho de que posee un terreno agrícola, como cualquier otro agricultor, y de que, además, la cooperativa —y, a través de ella, el socio— sigue sujeta al IRES sobre los rendimientos derivados de la transformación, de la venta, etc., de sus productos, mientras que el agricultor independiente no paga ningún impuesto sobre este tipo de rendimiento. Por consiguiente, la función de la exención controvertida es reequilibrar esta desigualdad de trato, que —si no se corrigiera— desincentivaría completamente el uso de la forma de la cooperativa como modalidad de asociación entre agricultores. Además, ha de añadirse que la fiscalidad de las sociedades personalistas se rige a menudo por el principio de la transparencia antes mencionado, según el cual la sociedad está exenta del impuesto, pero sus rendimientos son gravados a cargo de los socios con independencia del hecho de que el beneficio haya sido o no distribuido.

43 — Rossi-Macanico, P., *op. cit.*, pp. 92 y 93. El autor ha señalado que las distinciones incluidas en la lógica del sistema fiscal no son excepciones y, en consecuencia, no constituyen ventajas que deben justificarse.

44 — A mi juicio, este margen de discrecionalidad existe, por ejemplo, en lo que respecta a la clasificación de determinadas partes del rendimiento del propietario o socio de una empresa como rendimiento del trabajo o del capital, o en lo que atañe a la adopción de los diferentes baremos de la tributación.

78. No obstante, desde un punto de vista económico, no considero que la exención prevista en el artículo 11, apartado 1, del DPR nº 601/1973 constituye una ventaja comprendida en el artículo 87 CE, apartado 1. En efecto, de los autos se desprende que el régimen general de tributación de las personas jurídicas no está destinado a aplicarse a las sociedades que siguen el principio mutualista, sin perjuicio de algunas excepciones. En mi opinión, cuando las reglas generales relativas a la tributación de las personas jurídicas se aplican a las sociedades cooperativas, dichas reglas tienen por objeto regular los elementos pertinentes para la determinación de la base imponible y del cálculo del rendimiento imponible. Sin embargo, la tributación definitiva está sujeta a disposiciones excepcionales que se aplican bien a todas las cooperativas, bien a las cooperativas de determinados tipos o de determinados sectores. De este modo, el régimen general en su conjunto sólo es aplicable a una sociedad cooperativa cuando dicha sociedad no haya cumplido los criterios derivados de las disposiciones estrictas sobre su carácter mutualista, o en otras palabras, cuando no haya actuado de forma característica de las cooperativas.

C. *Sobre la selectividad*

79. El artículo 87 CE, apartado 1, prohíbe las ayudas de Estado que «[favorezcan] a determinadas empresas o producciones», es decir, las ayudas selectivas. Para apreciar la selectividad de una medida es necesario examinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, dicha medida puede favorecer a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable. [45] El criterio de selectividad es constitutivo del concepto de ayuda de Estado. [46]

80. A pesar de una jurisprudencia muy abundante, el concepto de selectividad no es objeto de una calificación unívoca, en particular en lo que respecta a las medidas fiscales.

81. Como se desprende de las comunicaciones de la Comisión, el hecho de que determinadas empresas o sectores se beneficien más que otros de algunas de estas medidas fiscales no significa necesariamente que dichas medidas entren en el ámbito de aplicación de las normas de competencia en materia de ayudas estatales. [47] En cambio, las medidas pueden resultar selectivas sin estar formalmente

45 — Véase la sentencia British Aggregates/Comisión, antes citada, apartado 82.

46 — Sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión (C-88/03, Rec. p. I-7115), apartado 54.

47 — Comunicación de la Comisión de 10 de diciembre de 1998 relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DO C 384, p. 3), apartado 14: «[...] De esta manera, las medidas destinadas a reducir la fiscalidad del trabajo en cualquier empresa tienen un efecto relativamente más importante en las industrias muy intensivas en mano de obra que en aquellas muy intensivas en capital, sin constituir necesariamente por ello ayudas estatales. Además, los incentivos fiscales destinados a las inversiones medioambientales, en investigación y desarrollo o formación sólo favorecen a las empresas que llevan a cabo tales inversiones, sin que por ello sean necesariamente constitutivos de ayudas estatales.»

limitadas a determinados sectores. [48] De este modo, las medidas que están abiertas a todos los sectores pueden calificarse, no obstante, de selectivas cuando los requisitos de admisibilidad de dichas medidas limitan de hecho el número de beneficiarios potenciales. [49]

82. En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, por un lado, unas ayudas en forma de programa de ayudas pueden afectar a todo un sector económico y, no obstante, estar comprendidas en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado (artículo 87 CE, apartado 1, tras su modificación) y, por otro lado, una medida que implica una exención parcial a favor de las empresas de un sector industrial determinado de las cargas económicas que derivan de la aplicación normal del régimen general de previsión social, sin que tal exención encuentre justificación en la naturaleza o en el sistema del aludido régimen, debe considerarse como una ayuda. [50]

83. Según el tenor del artículo 87 CE, apartado 1, serán incompatibles con el mercado común las ayudas que favorezcan a determinadas empresas o producciones. Sin embargo, el Tratado no dice nada sobre el criterio de la forma jurídica de la persona jurídica.

84. Es cierto que el recurso a un determinado modelo de persona jurídica puede ser característico de un sector determinado o de una empresa determinada. En ese caso, los criterios de la forma de la persona jurídica y el criterio del Tratado con arreglo al cual se prohíben las medidas que favorezcan a determinadas empresas o sectores se combinan o más bien se confunden entre sí. [51]

85. En el asunto Cassa di Risparmio di Firenze y otros, [52] la Comisión sostenía que, al favorecer a determinadas empresas en función de su forma jurídica (fundaciones o personas jurídicas de Derecho público), así como a determinados sectores específicos (educación, sanidad pública, etc.) en los que éstas operan, la legislación nacional cumplía a primera vista el criterio de la selectividad.

86. El Tribunal de Justicia señaló que puesto que la medida controvertida no se aplicaba a todos los operadores económicos, no podía ser considerada como una medida general de política fiscal o económica [53] ya que el beneficio fiscal en cuestión se otorgaba en función de la forma jurídica de la empresa, que ha de ser una persona jurídica de Derecho público o una fundación, y de los sectores en los que ésta ejerce su actividad. El Tribunal de Justicia declaró que la excepción no estaba basada en la lógica de la medida ni en la técnica

48 — Véase la Decisión 2003/755/CE de la Comisión, de 17 de febrero de 2003, relativa al régimen de ayudas ejecutado por Bélgica en favor de los centros de coordinación establecidos en Bélgica (DO L 282, p. 25).

49 — Informe sobre la aplicación de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas.

50 — Sentencia de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión (C-75/97, Rec. p. I-3671), apartado 33.

51 — A título ilustrativo, existen formas jurídicas de personas jurídicas limitadas y específicas para determinados sectores económicos, como el sector bancario y el sector de seguros. Véase el apartado 20 de la Comunicación de la Comisión de 10 de diciembre de 1998.

52 — Sentencia de 10 de enero de 2006 (C-222/04, Rec. p. I-289).

53 — *Ibidem* (apartado 135).

impositiva, sino que se derivaba del objetivo del legislador nacional de favorecer financieramente a entidades consideradas socialmente útiles. [54]

87. Por consiguiente, dicho criterio relativo a la forma jurídica de la empresa no debe ser considerado como una regla sin excepción alguna. Considero que las medidas fiscales adaptadas a la forma y a la estructura de la persona jurídica podrían calificarse de no selectivas en la medida en que estén justificadas por la naturaleza y la estructura del sistema.

88. En efecto, el concepto de ayuda de Estado ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia en el sentido de que no se refiere a las medidas que establecen una diferenciación entre empresas en materia de cargas cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas de que se trata. [55] En ese caso, puede excluirse la calificación como ayuda de Estado.

89. En lo que respecta al ámbito de la fiscalidad, según la jurisprudencia, una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal si el Estado miembro de que se trate puede demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal. A este respecto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos. [56]

90. En su práctica, la Comisión ha admitido la existencia de una justificación por la naturaleza y la estructura del sistema en el supuesto del carácter progresivo del impuesto, de la no tributación por falta de beneficios o del trato particular de las organizaciones sin ánimo de lucro. [57] Esa era también la situación de los terrenos agrícolas que se acogían a exenciones o reducciones fiscales con respecto al régimen de la contribución territorial aplicable en Derecho común. [58] De este modo, la ventaja ha sido justificada por la función específica del factor inmobiliario en la producción agrícola.

91. El Tribunal de Justicia ha admitido una justificación basada en la naturaleza y la estructura del sistema nacional de tributación de los seguros, en un contexto particular de aplicación del tipo superior del impuesto a una parte determinada de los contratos de seguros previamente sujetos al tipo normal. [59]

54 — *Ibidem* (apartado 137).

55 — Véase la sentencia British Aggregates, antes citada, apartado 83.

56 — Sentencia Portugal/Comisión, antes citada, apartado 81.

57 — Comunicación de la Comisión de 10 de diciembre de 1998, apartados 24 a 27.

58 — Decisiones N 20/2000 (Países Bajos) y N 53/99 (Dinamarca) disponibles en el sitio de Internet de la Secretaría General de la Comisión: http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3.

59 — Sentencia GIL Insurance y otros, antes citada.

92. La dificultad del criterio relativo a la naturaleza o la estructura del sistema reside, sin embargo, en el hecho de que cuando el Tribunal de Justicia considera que la medida difiere del sistema fiscal general nacional, la medida se considera selectiva. Por lo tanto, esta jurisprudencia da lugar a un *statu quo* con arreglo al cual ninguna medida podrá considerarse justificada por la naturaleza y la estructura del sistema. [60]

93. En efecto, lo que importa a este respecto no son los objetivos de la medida, sino la lógica inherente del sistema fiscal nacional.

94. El artículo 11 del DPR nº 601/1973 constituye una medida compleja que engloba varias soluciones fiscales destinadas a establecer un trato fiscal propio de las sociedades cooperativas de producción y de trabajo. [61]

95. A pesar de este carácter excepcional a primera vista, la conclusión de que las ventajas fiscales destinadas a las sociedades cooperativas de producción y de trabajo tienen carácter selectivo no se impone claramente. Por el contrario, estimo que, teniendo en cuenta el carácter transversal de dichas sociedades, es decir la variedad de sectores en los que pueden operar, el carácter selectivo de la medida de que se trata podría debatirse. En cualquier caso, suponiendo que el sistema de exenciones de dichas sociedades sea de carácter selectivo *a priori,* podría estar justificado por la estructura y la naturaleza del sistema.

96. A este respecto, ha de señalarse que de la jurisprudencia [62] se desprende que concurre el requisito de selectividad cuando la medida favorece a determinadas empresas con respecto a otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, aun cuando las ayudas afecten a todo un sector económico.

97. A estos efectos, procede resolver primero la cuestión de si las sociedades cooperativas de finalidad mutualista y el resto de las sociedades con ánimo de lucro se encuentran en una situación comparable. Posteriormente, será necesario comparar la situación de una sociedad cooperativa de producción y de trabajo en el supuesto de la aplicación del artículo 11 del DPR nº 601/1973 con las otras sociedades con ánimo de lucro y el resto de las sociedades cooperativas.

98. En sus observaciones escritas, la Comisión alegó que las sociedades cooperativas de producción y de trabajo que se corresponden con el modelo mutualista puro y las sociedades con ánimo de lucro no se encuentran en una situación de hecho y de

60 — Véase, en este sentido, Lenaerts, K.: «State Aid and Direct Taxation», *EU competition law in context : essays in honour of Virpi Tiili,* 2009, p. 305.

61 — La medida de que se trata parece ser una aplicación de un objetivo de alcance más general establecido en el Derecho tributario italiano destinado a favorecer la capitalización de las sociedades cooperativas y no favorecer los retornos. Véase, Stracke, B., *op. cit.* pp. 176-183.

62 — Sentencias, antes citadas, Bélgica/Comisión; Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke; Heiser, e Italia/Comisión.

Derecho comparable en lo que respecta a las cantidades abonadas a los socios trabajadores en concepto de remuneración, incluidos los eventuales complementos de la misma.

99. La tesis de la Comisión en este punto ha sido suscrita por el Gobierno francés, que señala que es lógico no tratar del mismo modo a las sociedades que distribuyen beneficios a sus socios y al resto de las entidades que, como las cooperativas no pueden llevar a cabo tales distribuciones como consecuencia de su forma jurídica.

100. Como señaló en la vista la representante de Adige Carni, la participación de los accionistas o de los socios (partícipes) en una sociedad de capital es una participación que se limita a aportar capital. En cambio, la relación mutualista o una relación de intercambio es típica de la sociedad cooperativa. La diferencia de trato fiscal se basa en la diferencia que existe entre dichas relaciones. Además, después de indicar que no se trataba de un problema de doble imposición, la representante de Adige Carni recordó que en la estructura del sistema fiscal de la tributación aplicable en el momento en que ocurrieron los hechos de los litigios principales, el objetivo del régimen nacional consistía en la imposición única de un rendimiento, bien a cargo de la cooperativa, bien a cargo del socio.

101. A este respecto, ha de señalarse que la exención prevista en el artículo 11 del DPR nº 601/1973 parece dar lugar a la falta de tributación del rendimiento exento tanto a cargo del socio como de la sociedad cooperativa. Sólo cuando la sociedad cooperativa no cumple los requisitos característicos de las cooperativas se aplica el régimen general de tributación de las personas jurídicas.

102. En virtud de la normativa aplicable en la época en que acaecieron los hechos de los litigios principales, la diferencia sustancial entre una sociedad con ánimo de lucro y una sociedad cooperativa reside en el hecho de que para la sociedad con ánimo de lucro la única imposición, ya sea a cargo del socio o de la sociedad, se refería a un beneficio que los accionistas podrían obtener en una fase posterior, por ejemplo, con ocasión de la distribución de dividendos, de la venta de las acciones o de la liquidación de la empresa. Por consiguiente, está justificado considerar que se trataba de una especie de pago a cuenta del rendimiento de capital.

103. La ideología que subyace al concepto de «shareholder value» como principio regulador de las sociedades de capital con ánimo de lucro se basa en la hipótesis de que el patrimonio social pertenece siempre, desde un punto de vista económico, a los socios.

104. En cambio, en el régimen civil de las sociedades cooperativas mutualistas los socios de la sociedad cooperativa no pueden obtener nunca este tipo de beneficios. Por lo tanto, se excluye un pago a cuenta comparable al admisible en una sociedad de capital.

La acumulación del capital en una sociedad cooperativa no beneficia a los socios.

105. En particular, por lo que se refiere a las cooperativas de producción y de trabajo ha de recordarse que, dentro del respeto de los requisitos estrictos del carácter mutualista, el artículo 11, apartado 1, del DPR nº 601/1973 tiene por objeto excluir del ámbito de aplicación de la exención en él prevista a las sociedades cooperativas de producción y de trabajo cuyo rendimiento imponible es generado por los factores de producción distintos del trabajo de los socios que tienen una obligación de participar en la actividad de la sociedad con una aportación consistente en el trabajo. [63] Por el contrario, cuando el rendimiento de una sociedad cooperativa de producción y de trabajo pueda considerarse generado por las aportaciones de trabajo de los socios, dicho rendimiento no será gravado.

106. Tal supuesto es difícil de concebir en relación con las personas jurídicas con ánimo de lucro sujetas a la regla general de tributación, dado, por una parte, que sus socios no tienen obligación de trabajar para la sociedad y, por otra, que los beneficios de dicha sociedad pueden distribuirse a los socios.

107. Por último, querría llamar la atención del Tribunal de Justicia sobre la problemática relativa a un aspecto de la comparabilidad entre las situaciones de las sociedades de capital y las sociedades cooperativas de producción y de trabajo. Este aspecto me parece pertinente sobre todo en relación a la toma de posición de la Comisión, que sostuvo en la vista que puesto que el impuesto no grava al socio, debería gravar los beneficios de la sociedad para que la medida controvertida no sea calificada de ayuda de Estado.

108. Como he señalado antes, el artículo 11 del DPR nº 601/1973 trata de establecer una distinción general entre el rendimiento «interno» o mutualista generado por el trabajo de los socios y el rendimiento «externo», procedente del capital o de las relaciones con los no socios, de manera que la exención no es aplicable a este último. En efecto, los excedentes generados por el resto de los factores de producción que corresponden al beneficio de explotación realmente percibido por la sociedad cooperativa no están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 11 del DPR nº 601/1973.

109. A este respecto, ha de señalarse que en la mayoría de los casos una aportación del socio al capital social en una sociedad de capital no constituye un rendimiento imponible a cargo de la sociedad, sino que son los beneficios los que, como el producto de ese capital, son gravados a cargo de la sociedad. Además, una aportación social en forma de aportación

63 — Dicha obligación es característica de las sociedades personalistas, que, en varios Estados miembros, no constituyen las entidades sujetas a imposición independientes, sino que su rendimiento social se atribuye a los socios, que tributan por él aunque dicho rendimiento no se les haya distribuido. A pesar de su personalidad jurídica propia, las sociedades cooperativas poseen varias características de las sociedades personalistas. Véanse Stracke, *op. cit.*, pp. 16 a 19, y Mannio, L., *op. cit.*, p. 69.

no dineraria, como el trabajo, suele estar excluida en el caso de la sociedad de capital.

110. En una sociedad cooperativa de producción y de trabajo, una de las obligaciones principales que incumben a los socios es la de aportar su trabajo de manera continua. El valor añadido social generado por el trabajo de un socio de la sociedad cooperativa que supere las remuneraciones que se le abonan se queda en la sociedad. Desde el punto de vista económico, esta parte del excedente que no se remunera y que el socio debe dejar en el patrimonio de la sociedad tiene la naturaleza de una aportación al capital. Según esta lógica, dicha parte debe declararse exenta del impuesto a cargo de la sociedad.

111. Habida cuenta de cuanto antecede, el régimen fiscal de las sociedades cooperativas de producción y de trabajo, conforme se prevé en particular en el artículo 11 del DPR nº 601/1973, no puede considerarse selectivo, ya que dichas sociedades no se encuentran en una situación comparable con respecto a las sociedades con ánimo de lucro, ni con respecto al resto de las sociedades cooperativas.

112. En cualquier caso, la normativa controvertida puede explicarse por la naturaleza o por la estructura del sistema nacional de fiscalidad aplicado en el contexto de las sociedades cooperativas de producción y trabajo. En efecto, a mi juicio, las reducciones fiscales destinadas a dichas sociedades cooperativas se derivan directamente de los principios fundadores y reguladores del sistema fiscal italiano.

113. Dado que, en mi opinión, en el presente asunto no se cumple al menos uno de los criterios constitutivos del concepto de ayuda de Estado y puesto que éstos tienen carácter acumulativo, no procede examinar el resto de los criterios que figuran en el artículo 87 CE, apartado 1.

114. Por el contrario, si el Tribunal de Justicia no tiene la intención de seguir mi propuesta, habría que estudiar la problemática de los requisitos del perjuicio para los intercambios entre Estados miembros y la de un eventual falseamiento de la competencia. A este respecto, considero que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia proporciona indicaciones suficientes al órgano jurisdiccional remitente. [64] En cualquier caso, corresponderá al Juez nacional apreciar, a la luz de los criterios de interpretación que resultan de la jurisprudencia, si efectivamente se cumplen en el presente asunto los dos requisitos citados.

115. Sin embargo, queda por examinar la cuestión de las eventuales ayudas existentes, así como la de la aplicabilidad del principio *de minimis*.

64 — Véase la sentencia Cassa di Risparmio, antes citada, apartados 140 y 141.

VII. Sobre los conceptos de ayudas existentes y de minimis

A. *Sobre el concepto de ayuda existente*

116. Según la jurisprudencia, el concepto de ayuda de Estado, existente o nueva, responde a una situación objetiva. Dicho concepto no puede depender del comportamiento o de las declaraciones de las instituciones. [65]

117. En sus observaciones escritas, el Gobierno italiano, así como Paint Graphos y Adige Carni, alegaron que las medidas fiscales particulares destinadas a las sociedades cooperativas son «ayudas existentes» porque ya estaban previstas en la legislación italiana aplicable antes de la entrada en vigor del Tratado de Roma en 1957. [66]

118. El Gobierno italiano señaló que la legislación aplicable antes de la entrada en vigor del Tratado de Roma en 1957 establecía un régimen fiscal que, en esencia, declaraba a las sociedades cooperativas totalmente exentas de la tributación normalmente aplicable a las sociedades con ánimo de lucro, exención que sólo obtenían naturalmente las cooperativas de finalidad mutualista, con arreglo al principio establecido en la época por la Ley Basevi. [67]

119. Como ha señalado también la Comisión, desde 1957 las sociedades cooperativas disponían en el ordenamiento jurídico italiano de la posibilidad de excluir de la base imponible la totalidad del porcentaje del beneficio anual, ventaja que, en términos globales, no dejó de disminuir desde dicha fecha. Los servicios de la Comisión señalaron además que las modificaciones introducidas en las medidas controvertidas desde la entrada en vigor del Tratado CEE perseguían aportar modificaciones técnicas para adaptar el sistema de tributación de las cooperativas a la fiscalidad general modificada después de las reformas de 1973, 1986 y 2004.

120. En la vista, Adige Carni, Paint Graphos, el Gobierno italiano y la Comisión abogaron por una tesis según la cual las medidas controvertidas, sin perjuicio de que constituyan ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, son las ayudas existentes en el sentido del artículo 1, apartado 1, letra b), inciso i), del Reglamento nº 659/1999.

121. Por consiguiente, a primera vista parece fundado considerar que, en el supuesto de que cumplan los criterios del artículo 87 CE,

65 — Sentencia de 2 de diciembre de 2009, Comisión/Irlanda y otros (C-89/08 P, Rec. p. I-11245), apartado 72.

66 — Véase el artículo 1, letra b), inciso i), del Reglamento nº 659/1999.

67 — Dicha Ley reguló hasta 2003 las disposiciones de carácter fiscal destinadas a verificar el cumplimiento del requisito de la finalidad mutualista, requisito necesario para la aplicación de las medidas fiscales particulares previstas a favor de las sociedades cooperativas.

apartado 1, las medidas controvertidas pueden constituir ayudas existentes.

122. Sin embargo, dado que, por un lado, el régimen de 1954 [68] se caracterizaba por la imposición tanto del patrimonio como del rendimiento y, por otro, que en el régimen establecido en virtud del DPR nº 601/1973 sólo estaba sujeto a tributación el rendimiento y existían determinados límites a la aplicación de las ventajas fiscales vinculadas al capital de la sociedad cooperativa, considero que sólo el órgano jurisdiccional nacional puede apreciar de manera global la continuidad eventual entre los regímenes indicados. En este marco, deberá verificar, en particular, si la reducción de la carga fiscal en la fecha de la entrada en vigor del Tratado de Roma fue comparable o más importante que la establecida en el DPR nº 601/1973. Únicamente si ello fuera así, se trataría en el presente asunto de ayudas existentes.

B. *Sobre el principio de minimis*

123. En sus escritos, Paint Graphos planteó la problemática de la norma denominada «*de minimis*». A este respecto, se remitió a los distintos informes y comunicaciones de la Comisión elaborados entre el año 1984 y el año 1993, [69] y alegó que, habida cuenta, por una parte, del tipo del impuesto de sociedades y, por otra, de los umbrales de aplicación del principio *de minimis* en la época de las declaraciones de rendimientos controvertidas, el importe de los impuestos eludidos sería de todas maneras inferior al umbral vigente durante los años afectados por las rectificaciones.

124. Procede recordar que la norma *de minimis* responde a exigencias de simplificación administrativa tanto para los Estados miembros como para los servicios de la Comisión, que debe poder concentrar sus recursos en los casos de importancia real en el ámbito de la Unión. [70]

125. Aun suponiendo que la norma *de minimis* pueda aplicarse a las sociedades cooperativas de que se trata, lo que no descarto en principio, la aplicación de dicho principio no es en el presente asunto una cuestión sencilla, sobre todo desde el punto de vista de la aplicación del derecho *ratione temporis.*

126. A este respecto, considero que si el órgano jurisdiccional nacional estima que el derecho a las exenciones ha sido cuestionado

68 — Ley nº 603 de 6 agosto de 1954, Istituzione di una imposta sulle società e modificazioni in materia di imposte indirette sugli affari, GURI nº 182, de 11 de agosto de 1954.

69 — Véanse el XIV Informe sobre la política de competencia — 1985, apartado 203, *in fine* y la Comunicación de la Comisión de 6 de marzo de 1996 relativa a las ayudas *de minimis* (DO C 68, p. 9).

70 — Sentencia de 7 de marzo de 2002, Italia/Comisión (C-310/99, Rec. p. I-2289), apartado 94.

y, en consecuencia, las sociedades de que se trata no han podido acogerse verdaderamente a las ventajas fiscales, la identificación de la medida como ayuda *de minimis* debería realizarse en relación con los criterios vigentes en el momento en que se determine definitivamente su carácter de ayuda de Estado y se calcule la ventaja fiscal eventual que de ello se deriva para la empresa, a saber, en relación con el Reglamento nº 1998/2006.

127. Sin embargo, si el Juez remitente considera que las sociedades se han acogido ya a las exenciones, lo que no considero posible ya que los impuestos de que se trata no han adquirido firmeza desde el punto de vista jurídico, la verificación debe realizarse con respecto a los criterios establecidos en las comunicaciones de la Comisión que eran aplicables en la época en que se produjeron los hechos de los litigios principales.

VIII. Conclusión

128. En virtud de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que:

— Declare inadmisibles las cuestiones prejudiciales planteadas por la Corte suprema di cassazione;

— Con carácter subsidiario, sólo declare admisible la primera cuestión prejudicial y la responda en el sentido de que un régimen fiscal de las sociedades cooperativas de producción y de trabajo que, aunque se trate de una aplicación general, tenga por objeto declarar exento el rendimiento correspondiente al excedente social generado por el trabajo de los socios, como el establecido en el artículo 11 del DPR nº 601/1973, en la medida en que resulta directamente de los principios fundadores y reguladores del sistema fiscal aplicable en lo que respecta a la tributación de las sociedades cooperativas, no puede considerarse una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.