CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL NIILO JÄÄSKINEN prezentate la 8 iulie 2010 [1]

1. În cadrul prezentelor cauze, instanța națională a adresat Curții o serie de întrebări privind, în principal, problema dacă regimul fiscal național referitor la scutirea societăților cooperative de producție și de lucrări poate fi calificat ca ajutor de stat în sensul articolului 87 alineatul (1) CE [2].

2. Întrebările preliminare au fost adresate în cadrul a trei litigii având ca obiect, pe de o parte, refuzul din partea administrației fiscale italiene de a acorda societăților cooperative Paint Graphos scarl (denumită în continuare „Paint Graphos") și Adige Carni scrl (în lichidare) (denumită în continuare „Adige Carni") scutirile fiscale de care beneficiau, la acea dată, societățile cooperative în aplicarea dreptului italian și, pe de altă parte, problematica impozitării personale a domnului Franchetto, care a contestat deciziile administrației fiscale naționale privind rectificarea declarațiilor sale de venit pentru anii 1984-1988.

3. În primul rând, trebuie subliniat că trimiterile preliminare în cauză ridică îndoieli serioase privind admisibilitatea acestora. Astfel, una dintre dificultățile majore ale prezentului dosar constă în contrastul dintre numărul limitat de date care au fost furnizate Curții și amploarea problematicii cu care este sesizată, din moment ce este determinată să examineze, în special, regimul de impozitare a societăților cooperative de producție și de lucrări.

4. Dacă totuși Curtea ar preconiza să răspundă la întrebări, pe care ar trebui în mod necesar să le reformuleze, prezenta procedură ar constitui o oportunitate interesantă pentru analizarea domeniului de aplicare al noțiunilor de avantaj și de selectivitate ale măsurilor naționale privind impozitarea societăților cooperative. În special, s-ar pune problemele aplicării criteriului justificării întemeiate pe logica inerentă regimului național și analizei opțiunilor reținute de legiuitorul italian în cadrul sistemului național de impozitare directă.

1 — Limba originală: franceza.

2 — Din moment ce acțiunea principală privește interpretarea unui decret din data de 29 septembrie 1973, se va face trimitere la dispozițiile Tratatului CE, conform numerotării aplicabile înainte de intrarea în vigoare a Tratatului privind funcționarea Uniunii Europene.

I — Cadrul juridic

A — *Dreptul Uniunii*

5. Articolul 87 alineatul (1) CE prevede:

„Cu excepția derogărilor prevăzute de prezentul tratat, sunt incompatibile cu piața comună ajutoarele acordate de state sau prin intermediul resurselor de stat, sub orice formă, care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri, în măsura în care acestea afectează schimburile comerciale dintre statele membre."

6. Articolul 1 din Regulamentul (CE) nr. 659/1999 al Consiliului din 22 martie 1999 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 93 din Tratatul CE (JO L 83, p. 1, Ediție specială, 08/vol. 1, p. 41) este formulat după cum urmează:

„În sensul prezentului regulament:

(a) «ajutor» înseamnă orice măsură care îndeplinește toate criteriile prevăzute la articolul 92 alineatul (1) din tratat;

(b) «ajutor existent» înseamnă:

(i) […] orice ajutor care a existat înainte de intrarea în vigoare a tratatului în aceste state membre, respectiv schemele de ajutor și ajutoarele individuale puse în aplicare anterior și care se aplică și ulterior intrării în vigoare a tratatului;

[…]"

B — *Dreptul național*

7. Rezultă din informațiile fragmentare din dosar că societățile cooperative italiene au fost supuse, la data faptelor din acțiunea principală, pe de o parte, impozitului pe profit pentru persoane juridice (imposta sul reddito delle persone giuridiche, denumit în continuare „IRPEG") și, pe de altă parte, impozitului local pe venit (imposta locale sui redditi, denumit în continuare „ILOR"). Între anii 1977 și 2004, impozitarea generală a societăților de capitaluri [3] în Italia s-a întemeiat pe principiul impozitării unice, ceea ce s-a

3 — În Italia, societățile cooperative sunt de asemenea considerate drept societăți de capitaluri, iar nu asociații de persoane, ca în mai multe alte ordini juridice ale statelor membre. Inițial, înainte ca reglementările specifice aplicabile cooperativelor să fie adoptate în Italia, o societate cooperativă era mai degrabă calificată drept societate cu capital variabil. A se vedea Klingberg, W., *Genossenschaften und Genossenschaftsrecht in Italien*, Veröffentlichung des Institut für Genossenschaftswesen an der Philipps-Universität Marburg, Marburg/Lahn, 1957, p. 49 și 50.

materializat prin introducerea unui sistem de credit fiscal pentru asociaţii acestora. Potrivit acestui sistem, profiturile unei societăţi erau impozitate pe seama societăţii conform cotei aplicabile acesteia, însă beneficiile distribuite asociaţilor/acţionarilor erau impozitate în aplicarea cotelor progresive privind impozitarea veniturilor persoanelor fizice. Asociaţii, având dreptul la creditul fiscal corespunzător impozitului datorat de societate, erau obligaţi să plătească diferenţa dintre cota aplicabilă societăţii şi cota progresivă aplicabilă impozitărilor personale [4].

8. Adăugăm faptul că decurge din dosar că mai multe dispoziţii fiscale specifice aplicabile societăţilor cooperative sunt motivate prin principiul de ajutor reciproc, ceea ce are drept consecinţă restrângerea distribuirii profiturilor sau fondurilor societăţilor respective asociaţilor acestora.

9. Decretul Preşedintelui Republicii nr. 601 din 29 septembrie 1973 de reglementare a avantajelor fiscale [5], în versiunea în vigoare în perioada 1984-1993 (denumit în continuare „DPR nr. 601/1973”), prevedea la articolul 11, intitulat „Cooperative de producţie şi de lucrări”:

„1. Veniturile cooperativelor de producţie şi de lucrări şi ale grupurilor acestora sunt scutite de impozitul pe profitul persoanelor juridice şi de impozitul local pe venit, atunci când cuantumul remuneraţiilor efectiv plătite membrilor care aduc ca aport munca în mod continuu, inclusiv sumele vizate la ultimul alineat, nu este mai mic de şaizeci la sută din cuantumul global al tuturor celorlalte costuri, cu excepţia celor referitoare la materiile prime şi bunuri. Atunci când cuantumul remuneraţiilor este mai mic de şaizeci la sută, însă nu mai mic de patruzeci la sută, din cuantumul global al celorlalte costuri, impozitul pe profitul persoanelor juridice şi impozitul local pe venituri sunt reduse la jumătate.

2. Pentru societăţile cooperative de producţie, dispoziţiile alineatului precedent se aplică cu condiţia ca membrii să îndeplinească toate cerinţele prevăzute, pentru membrii cooperativelor de lucrări, la articolul 23 din Decretul legislativ [...] al şefului provizoriu al statului [nr. 1577] din 14 decembrie 1947, cu modificările ulterioare.

3. Pentru calculul profitului societăţilor cooperative de producţie şi de lucrări şi al grupurilor acestora, sumele plătite membrilor salariaţi pentru suplimentarea remuneraţiei lor pot fi deduse în limita salariilor curente majorate cu 20 %.”

4 — Conform sistemului aplicabil în prezent societăţilor de capitaluri, acestea sunt supuse impozitului pe profitul societăţilor (imposta sul reddito delle societa, denumit în continuare „IRES”) care este un impozit proporţional, aplicat cu o cotă fixă. Asociaţii plătesc impozitul pe venitul persoanelor fizice (imposta sul reddito delle persone fisiche) care este un impozit progresiv pe dividendele sau beneficiile distribuite acestora, venitul lor fiind impozabil cu 40 %. Se introduce astfel o scutire de 60 % a dividendelor sau beneficiilor asociaţilor în vederea eliminării unei impozitări în lanţ.

5 — Supliment ordinar la GURI nr. 268 din 16 octombrie 1973, p. 3.

10. Articolul 14, intitulat „Condiții de aplicabilitate a avantajelor", din DPR nr. 601/1973 era formulat după cum urmează:

„1. Avantajele fiscale prevăzute în prezentul titlu se aplică societăților cooperative și grupurilor acestora, care sunt reglementate de principiile de ajutor reciproc prevăzute de legile statului și care sunt înscrise în registrele prefectorale sau în fișierul general al cooperativei.

2. Cerințele care caracterizează scopul de ajutor reciproc sunt considerate a fi îndeplinite atunci când condițiile prevăzute la articolul 26 din Decretul legislativ al șefului provizoriu al statului nr. 1577 din 14 decembrie 1947, cu modificările succesive, sunt prevăzute în mod expres în statute, fără posibilitate de derogare, și atunci când aceste condiții au fost constatate efectiv pe parcursul perioadei fiscale și pe parcursul celor cinci ani care precedă această perioadă sau, dacă este cazul, pe parcursul intervalului de timp care s-a scurs de la aprobarea statutelor, dacă este mai scurt de cinci ani.

3. Administrația fiscală, cu consultarea Ministerului Muncii sau a celorlalte organe de supraveghere, controlează condițiile de aplicabilitate a avantajelor fiscale."

II — Situația de fapt din acțiunile principale și întrebările preliminare

A — *Cauza C-78/08*

11. Ca urmare a controalelor efectuate de Guardia di Finanza, administrația fiscală din orașul Matera a comunicat Paint Graphos, societate cooperativă de drept italian, o decizie de impunere de rectificare, pentru anul 1993, a cuantumului venitului acesteia în vederea stabilirii IRPEG și a ILOR. Prin aceeași decizie, administrația fiscală a refuzat societății respective dreptul la scutirile prevăzute la articolele 11, 12 și 14 din DPR nr. 601/1973. Ca urmare a unei serii de acțiuni introduse atât de Paint Graphos, cât și de Ministero dell'Economia e delle Finanze și de Agenzia delle Entrate, cauza este în prezent pendinte în fața instanței de trimitere.

B — *Cauza C-79/08*

12. Prin decizia de impunere din 8 iunie 1999, administrația fiscală din Rovigo a comunicat Adige Carni, societate cooperativă de drept italian, pierderea beneficiului avantajelor fiscale prevăzute la articolul 10 și următoarele din DPR nr. 601/1973, mărirea venitului impozabil pentru anul 1993,

precum și majorarea consecutivă a IRPEG și a ILOR. Administrația fiscală contesta în special emiterea unor facturi pentru operațiuni inexistente din punct de vedere subiectiv, suma corespunzătoare fiind considerată venit și, pe de altă parte, suma respectivă nefiind contabilizată ca venit de către Adige Carni, administrația fiscală prezuma că aceasta fusese distribuită membrilor cu încălcarea articolului 11 din DPR nr. 601/1973. Ca urmare a unei serii de acțiuni, Adige Carni a declarat recurs, invocând în special lipsa sau insuficiența motivării refuzului scutirilor fiscale în cauză.

C — *Cauza C-80/08*

13. Administrația fiscală din Monfalcone a rectificat declarațiile de venit efectuate de domnul Franchetto pentru anii 1984-1986 pentru motivul că, în calitate de asociat al societății de drept italian Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico r.l., care avea ca obiect creșterea și vânzarea de moluște, acesta intervenise în mod autonom pe piață în timp ce societatea cooperativă, în numele căreia erau emise facturile de cumpărare și de vânzare, percepea la fiecare vânzare un comision pentru fiecare serviciu prestat și distribuia asociaților majorarea prețului, în loc să o aloce rezervelor prevăzute în acest sens.

14. Ministero delle Finanze solicită în recurs anularea deciziei adoptate de Commissione tributaria centrale, care, fără a examina pe fond argumentele invocate de domnul Franchetto, a apreciat că beneficiul scutirilor fiscale nu putea fi refuzat cooperativei fără ca avizul obligatoriu al Ministerului Muncii să fi fost obținut în prealabil. Ministero delle Finanze invocă în special încălcarea articolului 14 din DPR nr. 601/1973, pentru motivul că decizia de impunere viza asociatul cooperativei, iar nu cooperativa însăși, și pentru acest motiv nu era necesar să se obțină avizul Ministerului Muncii.

D — *Întrebările preliminare*

15. Potrivit Corte suprema di cassazione (Italia), în vederea verificării compatibilității cu dreptul Uniunii a avantajelor fiscale de care beneficiază societățile cooperative în raport cu societățile cu scop lucrativ, trebuie să se stabilească dacă faptul realizării unor economii de impozit constituie pentru operatorii în cauză un ajutor de stat ilegal care ar determina, din cauza efectului direct al articolului 88 alineatul (3) CE, obligația pentru autoritățile naționale, inclusiv cele jurisdicționale, de a nu aplica regimul intern în cauză, precum și obligația de a dispune restituirea ajutoarelor percepute. Instanța de trimitere ridică de asemenea problema dacă utilizarea formei societății cooperative ar constitui un abuz de drept.

16. În aceste condiții, Corte suprema di cassazione a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) [A]vantajele fiscale acordate societăților cooperative în temeiul articolelor 10, 11, 12, 13 și 14 din DPR [nr. 601 din 1973] sunt compatibile cu normele privind concurența și, în special, pot fi calificate ca ajutoare de stat în sensul articolului 87 […] CE, mai ales în prezența unui sistem inadecvat de supraveghere și de combatere a abuzurilor, prevăzut de Decretul legislativ al șefului provizoriu al statului nr. 1577 [din 14 decembrie 1947]?

2) [Î]n special, în ceea ce privește problema calificării ca ajutoare de stat a avantajelor fiscale în litigiu, astfel de măsuri pot fi considerate proporționale în raport cu obiectivele întreprinderii cooperative? Evaluarea proporționalității poate avea ca obiect în afară de fiecare măsură în mod individual, și avantajul conferit prin aceste măsuri privite în ansamblul lor, cu consecința denaturării concurenței?

3) Pentru a răspunde la întrebările anterioare, ținând seama de faptul că sistemul de supraveghere a fost ulterior slăbit în mod profund prin reforma în materia societăților, în special în ceea ce privește societățile cooperative cu caracter preponderent, dar nu integral de ajutor reciproc, potrivit Legii nr. 311 din 2004[.]

4) [F]ăcând abstracție de posibilitatea de a califica avantajele fiscale în discuție ca ajutor de stat, utilizarea formei juridice de societate cooperativă, chiar și în afara cazurilor de fraudă sau de simulație, poate fi considerată abuz de drept, în cazul în care recurgerea la o astfel de formă are ca scop exclusiv sau principal realizarea unei economii de impozit?”

III — Procedura în fața Curții

17. Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare a fost înregistrată la grefa Curții la 25 februarie 2008.

18. Au depus observații scrise Paint Graphos și Adige Carni, guvernele italian, spaniol și francez, precum și Comisia Comunităților Europene.

19. Paint Graphos, Adige Carni, domnul Franchetto, guvernele italian, spaniol, francez, Comisia, precum și Autoritatea AELS de

Supraveghere au fost reprezentate la ședință, care a avut loc la 11 martie 2010 [6].

IV — Cu privire la admisibilitatea întrebărilor preliminare

A — *Observațiile părților*

20. Paint Graphos și Adige Carni, precum și guvernul italian propun Curții să declare inadmisibile întrebările preliminare. Potrivit Comisiei, Curtea ar trebui să se declare necompetentă pentru a răspunde la întrebările preliminare formulate de instanța de trimitere.

21. Acest raționament se întemeiază pe lipsa, pe de o parte, a unor indicații suficiente în ceea ce privește cadrul de drept și de fapt al cauzelor principale și, pe de altă parte, a unor motive clare referitoare la pertinența întrebărilor adresate. Părțile pun la îndoială, astfel, utilitatea răspunsului Curții pentru soluționarea acțiunilor principale, indicând caracterul prematur, ipotetic, chiar fictiv al întrebărilor adresate Curții.

22. În orice caz, potrivit Comisiei, precum și guvernelor italian și spaniol, primele trei întrebări ar fi inadmisibile, în măsura în care acestea se referă la dispoziții naționale care nu se pot aplica în cadrul acțiunilor principale. Potrivit Comisiei, ar fi aceeași situație cu privire la a patra întrebare, pentru motivul că problema practicilor care urmăresc obținerea unor avantaje în temeiul dreptului comunitar nu s-ar ridica, întrucât acestea din urmă decurg în speță numai din dreptul intern, astfel încât principiul comunitar al abuzului de drept nu și-ar găsi aplicarea.

23. În fine, este invocată problematica competenței exclusive a Comisiei de a se pronunța asupra compatibilității unui ajutor de stat cu piața comună. Astfel, potrivit Comisiei, cea de a doua întrebare ar fi de asemenea inadmisibilă.

B — *Aprecierea privind admisibilitatea întrebărilor adresate*

24. Cu titlu introductiv, subliniem că cererile de pronunțare a unor hotărâri preliminare adresate Curții în cadrul prezentei proceduri ridică probleme considerabile în ceea ce privește admisibilitatea lor.

25. În primul rând, formularea succintă a deciziilor de trimitere nu permite sesizarea nici a detaliilor regimului național în cauză și nici a situației de fapt din acțiunile principale.

6 — Într-o anexă la convocarea pentru ședința publică, părțile au fost invitate să își concentreze pledoariile pe aspectul dacă și, după caz, în ce condiții scutirile fiscale, precum cele din cauza principală, pot constitui ajutoare de stat în sensul articolului 87 alineatul (1) CE. O întrebare privind aspectul litigiului referitor la ajutoarele existente a fost de asemenea adresată guvernului italian.

Precizările furnizate de instanța națională și diversele elemente depuse la dosar de părțile care au formulat observații creează mai degrabă un sentiment de confuzie în privința conținutului dreptului național în materie. În plus, nu s-au furnizat Curții informații precise privind impozitarea altor forme de societăți în afara societăților cooperative, chiar dacă aceste date ar fi indispensabile pentru a putea aprecia compatibilitatea situațiilor, care este inerentă avantajului și selectivității, elemente esențiale pentru noțiunea de ajutor de stat.

26. În al doilea rând, chiar mai nesigură apare existența unei legături între dreptul Uniunii și cauzele cu care este sesizată instanța de trimitere. Având în vedere obiectul și natura acțiunilor principale, este dificil să se sesizeze în mod pertinent cum răspunsul formulat de Curte ar putea fi util pentru soluționarea litigiilor pendinte în fața instanței de trimitere. Astfel, aceste cauze privesc validitatea controalelor efectuate de administrația fiscală, în timp ce întrebările privesc o eventuală calificare a avantajelor fiscale în sensul articolului 87 CE. Pe de altă parte, remarcăm că Paint Graphos precizează că procedurile pendinte privesc dispozițiile referitoare la verificarea veniturilor, iar nu natura sau compatibilitatea cotelor de impozitare cu dispozițiile dreptului comunitar.

27. Pe de altă parte, în ceea ce privește cazul domnului Franchetto, se impune constatarea că obiectul litigiului în cauză nu privește impozitarea societății cooperative în discuție, ci impozitarea acesteia cu titlu personal. Contrar conținutului cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare, societatea cooperativă la care a fost asociat domnul Franchetto nu pare a fi fost o cooperativă de lucrări vizată la articolul 11 din DPR nr. 601/1973, ci o cooperativă de pescuit artizanal, reglementată de articolul 10 din DPR, dispoziție al cărei domeniu de aplicare nu este explicat de instanța de trimitere.

28. În al treilea rând, instanța națională ridică problema proporționalității măsurilor naționale în raport cu obiectivele atribuite societății cooperative care par a fi definite în ordinea juridică națională. Analiza criteriilor referitoare la echilibrul dintre interesele protejate prin măsuri fiscale naționale și denaturările concurenței face trimitere la analiza compatibilității eventualelor ajutoare de stat cu piața comună.

29. În al patrulea rând, în ceea ce privește a treia întrebare, aceasta constituie mai degrabă o reflecție sau un comentariu care nu poate fi considerat o întrebare distinctă.

30. În fine, subliniem că a patra întrebare adresată se înscrie în mod exclusiv în cadrul dreptului național, Curtea fiind, în consecință, necompetentă pentru a răspunde la această întrebare. Astfel, instanța de trimitere ridică problema legăturii dintre utilizarea formei juridice a societății cooperative și realizarea unei economii de impozit.

31. Având în vedere dificultăţile astfel identificate, trebuie doar să se amintească faptul că, potrivit unei jurisprudenţe constante, refuzul de a se pronunţa asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanţă naţională este posibil atunci când este evident că interpretarea solicitată a dreptului comunitar nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acţiunii principale, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt sau de drept necesare pentru a răspunde în mod util întrebărilor care i-au fost adresate [7].

32. Astfel, instanţa de trimitere este obligată să indice motivele precise care au determinat-o să se întrebe cu privire la interpretarea şi validitatea anumitor dispoziţii ale dreptului Uniunii. Astfel, Curtea a considerat că este indispensabil ca instanţa naţională să ofere explicaţii minime cu privire la motivele alegerii dispoziţiilor comunitare a căror interpretare sau validitate o solicită şi cu privire la legătura pe care o stabileşte între aceste dispoziţii şi legislaţia naţională aplicabilă în litigiu [8].

33. În plus, Curtea nu are competenţa de a se pronunţa cu privire la compatibilitatea unei măsuri naţionale cu dreptul Uniunii [9]. Aceasta nu se poate pronunţa nici cu privire la compatibilitatea cu piaţa comună a unui ajutor de stat sau a unei scheme de ajutor, aprecierea acestei compatibilităţi fiind de competenţa exclusivă a Comisiei, care acţionează sub controlul instanţei Uniunii [10]. Curtea nu are nici competenţa de a se pronunţa asupra situaţiei de fapt din acţiunea principală sau de a aplica normele Uniunii unor măsuri sau situaţii naţionale, aceste aspecte fiind de competenţa exclusivă a instanţei naţionale [11].

34. Având în vedere cele de mai sus, întrebările adresate Curţii ar trebui să fie, aşadar, în totalitate, declarate inadmisibile.

35. Cu toate acestea, în cazul în care Curtea ar considera că nu poate da curs unei propuneri atât de radicale, propunem să se concentreze analiza asupra primei întrebări preliminare.

36. În această privinţă, se pare că Corte suprema di cassazione se întemeiază pe ipoteza conform căreia, chiar dacă societăţile cooperative în cauză ar avea dreptul la scutiri, aceste societăţi nu ar putea beneficia de avantajele în cauză, din moment ce acestea ar reprezenta ajutoare de stat ilegale.

7 — Hotărârea din 16 iulie 1992, Lourenço Dias (C-343/90, Rec., p. I-4673, punctul 20), precum şi Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Filipiak (C-314/08, Rep., p. I-11049, punctul 42 şi jurisprudenţa citată).

8 — Hotărârea din 9 martie 2000, EKW şi Wein & Co (C-437/97, Rec., p. I-1157, punctul 52).

9 — A se vedea în special Hotărârea din 26 ianuarie 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Rep., p. I-635, punctul 23 şi jurisprudenţa citată).

10 — A se vedea Hotărârea din 23 martie 2006, Enirisorse (C-237/04, Rec., p. I-2843, punctul 23).

11 — A se vedea Hotărârea din 30 martie 2006, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti (C-451/03, Rec., p. I-2941, punctul 69 şi jurisprudenţa citată).

37. Prin intermediul cererii de pronunțare a unei hotărâri preliminare și, în special, prin intermediul primei sale întrebări formulate, instanța națională urmărește, așadar, să supună Curții analiza compatibilității dispozițiilor regimului fiscal național privind societățile cooperative cu dreptul Uniunii. În această privință, instanța națională furnizează considerente elaborate cu privire la evoluția dreptului fiscal italian în materie, în mare parte inaplicabil acțiunilor principale, făcând de asemenea trimitere atât la jurisprudența Curții, cât și la diverse comunicări ale Comisiei referitoare la aplicarea disciplinei cu privire la ajutoarele de stat măsurilor fiscale naționale.

38. Chiar dacă nu are competența, în temeiul articolului 234 CE, de a se pronunța cu titlu preliminar cu privire la interpretarea normelor proprii dreptului intern [12], Curtea poate furniza instanței de trimitere toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care pot permite instanței naționale să aprecieze conformitatea unei măsuri naționale cu acest drept în vederea soluționării cauzei cu care este sesizată [13]. În materia ajutoarelor de stat, Curtea poate în special furniza instanței de trimitere elementele de interpretare care îi permit să stabilească dacă o măsură națională poate fi calificată ca ajutor de stat în sensul dreptului Uniunii [14].

39. În speță, ținând seama de elementele de drept și de fapt furnizate de instanța de trimitere, apreciem că este judicios să se considere că, pentru a se putea pronunța, în parte, cu privire la cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare, reformulând prima întrebare adresată [15] în sensul pronunțării Curții asupra criteriilor noțiunii de ajutor de stat în ceea ce privește regimul fiscal în cauză, Curtea dispune de un număr minim de elemente. Ca urmare a acestei analize și având în vedere elementele prezentate de Curte, va reveni instanței de trimitere sarcina de a soluționa problema dacă eventualul avantaj fiscal destinat societăților cooperative poate constitui un ajutor de stat în sensul articolului 87 alineatul (1) CE.

40. Pe de altă parte, în cadrul acestei reformulări, va trebui să se limiteze la dispozițiile naționale aplicabile acțiunilor principale. Din moment ce instanța confirmă în cele trei ordonanțe de trimitere faptul că este vorba despre societăți cooperative de producție și de lucrări în cauză, propunem, așadar, să se limiteze analiza primei întrebări preliminare la articolul 11 din DPR nr. 601/1973.

41. În fine, remarcăm că s-a arătat în mod expres de către Curte că, după exemplul Comisiei, instanțele naționale sunt competente

12 — Hotărârea din 26 septembrie 1996, Allain (C-341/94, Rec., p. I-4631, punctul 11).

13 — A se vedea Hotărârile citate anterior Enirisorse (punctul 24) și Transportes Urbanos y Servicios Generales (punctul 23).

14 — A se vedea Hotărârea din 10 iunie 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo SpA (C-140/09, Rep., p. I-5243, punctul 24 și jurisprudența citată).

15 — Hotărârea din 8 martie 2007, Campina (C-45/06, Rec., p. I-2089, punctul 30), Hotărârea din 23 septembrie 2008, Bartsch (C-427/06, Rec., p. I-7245, punctul 31), și Hotărârea din 5 martie 2009, Kattner Stahlbau (C-350/07, Rep., p. I-1513, punctul 24).

să interpreteze noțiunea de ajutor de stat [16]. În consecință, din moment ce apare o îndoială referitoare la interpretarea acestei noțiuni de către instanța națională, aceasta este abilitată să sesizeze Curtea. Cooperarea dintre instanțele naționale și Curte nu ar trebui să conducă totuși la încălcarea echilibrului competențelor conferite instituțiilor Uniunii. Rolul instanței naționale rămâne accesoriu în materia analizei compatibilității în raport cu sfera de intervenție a Comisiei.

V — Observații introductive cu privire la societățile cooperative

A — *Cu privire la caracteristicile societăților cooperative și la tratamentul fiscal al acestora*

42. Societățile cooperative sunt grupări de persoane fizice sau juridice cu un pronunțat caracter *intuitu personae*, care respectă principii de funcționare speciale, printre care principiile structurii și ale controlului democratic, precum și distribuția echitabilă a profitului net al exercițiului financiar [17].

43. Caracterul specific al societăților cooperative este demonstrat prin intermediul avantajului de ajutor reciproc care poate fi realizat pe baza a două tehnici distincte, respectiv tehnica avantajului imediat sau tehnica avantajului amânat, și anume rambursarea. În plus, în cadrul societăților cooperative este posibil să se distingă între venitul realizat prin intermediul activității cu asociații și cel realizat prin intermediul schimburilor comerciale cu terții [18].

44. În cadrul activităților societății cooperative cu asociații, profiturile sunt repartizate între asociați în două etape. Avantajul imediat este realizat printr-un tratament care privește prețul plătit sau prin intermediul reducerii care se aplică la achiziția unui bun de către asociat. Avantajul amânat este realizat prin intermediul unei rambursări care constituie o sumă distribuită periodic de către o societate asociaților, în funcție de raporturile cu cooperativa și de capitalul subscris.

45. Sistemul fiscal prevăzut pentru societățile cooperative este strict legat de structura capitalului acestora și de sistemul economic care stă la baza acesteia. Prin urmare, s-ar putea

16 — Hotărârea din 22 martie 1977, Steinike & Weinlig (78/76, Rec., p. 595, punctul 14), Hotărârea din 21 noiembrie 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires și Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, Rec., p. I-5505, punctul 10), Hotărârea din 11 iulie 1996, SFEI și alții (C-39/94, Rec., p. I-3547, punctul 49), precum și Hotărârea din 5 octombrie 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, Rec., p. I-9957, punctul 39).

17 — Cathiard, C., „La société coopérative européenne", în *La semaine juridique. Entreprise et affaires*, nr. 1 (2009), p. 34-50.

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

deduce că aceste societăți funcționează într-un cadru juridic și economic propriu.

46. Problema complexă a tratamentului fiscal al veniturilor societăților cooperative este demonstrat de diversitatea soluțiilor adoptate în diferitele state membre [19]. S-a arătat astfel în doctrină că această „eterogenitate" fiscală reflectă „eterogenitatea" civilă a acestora și pare a fi necesară pentru atingerea obiectivelor care, în pofida evoluției concurențiale pe care au suferit-o societățile cooperative, continuă să fie distincte în raport cu societățile care urmăresc un scop lucrativ [20].

47. Astfel, în anumite regimuri naționale, societăților cooperative li se aplică normele generale de impozitare a societăților [21]. Alte state membre aplică o metodă de scutire care se exprimă, pe de o parte, prin sistemul „transparenței", care se întemeiază pe imputarea asociaților a rezultatelor obținute de cooperative și, pe de altă parte, prin scutirea numai a rezultatelor operațiunilor efectuate cu asociații, care sunt obligați să plătească cu titlu personal impozitul pe veniturile distribuite [22]. Anumite regimuri naționale permit o deducere a rambursării bazei impozabile a impozitului [23]. În fine, există posibilitatea de a considera beneficiile distribuite asociaților ca dividende, prin aplicarea unei cote de impozit mai reduse [24].

48. Adeseori, impozitarea societăților cooperative este legată de obligația de a respecta un comportament caracteristic cooperativelor. Pentru nerespectarea acestei cerințe, trebuie să suporte consecințe fiscale importante. Astfel, nu este întotdeauna posibil să se identifice diferențele dintre principiile care reglementează impozitarea societăților cooperative în comparație cu impozitarea societăților de capitaluri în general, pentru a putea constata dacă aceste diferențe se întemeiază pe obiectivul favorizării cooperativelor sau pe natura specială a acestora [25].

49. În Italia, societățile cooperative de producție și de lucrări s-au dezvoltat, pe de o parte, ca o formă de cooperare între artizani – prima în 1855 între producătorii de

19 — Pentru o prezentare a impozitării cooperativelor în statele membre ale Uniunii Europene a celor 12, a se vedea 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", în *Droit comparé des coopératives européennes*, Larcier, Luxemburg, 2009, p. 89.

21 — Alguacil Marí, M. P., „Il trattamento fiscale delle cooperative alla luce del regime europeo degli aiuti di Stato", în *Rivista di diritto tributario internazionale (International tax law review)*, 1 (2004), p. 51-79. Autorul identifică în acest grup Irlanda și majoritatea cooperativelor din Austria și din Grecia.

22 — Alguacil Marí, M. P., *op. cit.*, enumeră în această categorie, în special, Republica Portugheză în ceea ce privește cooperativele de consum, Republica Federală Germania și Republica Elenă, în ceea ce privește cooperativele agricole și Republica Italiană, în ceea ce privește cooperativele agricole și piscicole.

23 — Alguacil Marí, M. P, *op. cit.*, indică în special Republica Federală Germania, Regatul Danemarcei, Republica Finlanda și Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord.

24 — Alguacil Marí, M. P, *op. cit.*, indică în acest grup, în special, Republica Portugheză și Regatul Spaniei.

25 — A se vedea Mannio, L., *Osuuskunnat ja verotus*, Edita, Helsinki, 2004, p. 73.

sticlă din Altare – şi, pe de altă parte, ca o formă de organizare care regrupează muncitori care lucrează manual fără calificări speciale. Acestea din urmă au fost create – prima în 1883 la Ravenna – pentru a îmbunătăţi accesul la un loc de muncă al asociaţilor afectaţi de şomajul structural sau sezonier, iniţial mai ales în cadrul lucrărilor de construcţie şi de edificare, însă mai recent în cadrul unor activităţi destul de variate. În această privinţă, observăm că, în Italia, există o separare între cooperativele de producţie şi de lucrări existente în sectorul agricol, chiar piscicol, şi celelalte cooperative de producţie şi de lucrări [26].

50. În speţă, decurge din decizia de trimitere că, în ceea ce priveşte dispoziţiile aplicabile la data faptelor din acţiunea principală în ordinea juridică italiană, întreprinderile cooperative beneficiau de scutiri totale sau parţiale de un ansamblu de impozite în scopul îndeplinirii unui obiectiv economic specific, pe care le recunoaşte articolul 45 din Constituţia italiană, date fiind funcţia socială şi caracterul de ajutor reciproc al cooperării.

51. Trebuie să se indice că, în conformitate cu articolul 26 din Decretul legislativ al şefului provizoriu al statului nr. 1577 din 14 decembrie 1947 (denumit în continuare „Legea Basevi"), calităţile de ajutor reciproc erau considerate îndeplinite din moment ce figurau în statutele societăţii cooperative clauzele următoare: în primul rând, interzicerea distribuirii de dividende superioare nivelului dobânzii legale aplicate capitalului efectiv vărsat, în al doilea rând, interzicerea distribuirii rezervei între asociaţi pe parcursul existenţei societăţii şi, în al treilea rând, transmiterea întregului patrimoniu în cazul dizolvării societăţii, mai puţin capitalul vărsat şi eventualele dividende, în scop de utilitate publică cu caracter de ajutor reciproc.

52. Astfel cum subliniază instanţa de trimitere, societăţile cooperative de producţie şi de lucrări sunt caracterizate de rolul asociatului antreprenor sau salariat. În cazul cooperativelor respective, precum în speţă, membrii îşi desfăşoară propria activitate profesională în cadrul cooperativei şi excedentul produs datorită activităţii lor poate fi redistribuit cu titlu de suplimentare a remuneraţiei [27].

53. Potrivit informaţiilor furnizate de părţile care au depus observaţii în cadrul prezentei proceduri, baza impozabilă a societăţii cooperative este stabilită în acelaşi mod ca şi

26 — Cu privire la istoria cooperativelor de producţie şi de lucrări în Italia, a se vedea Klingberg, W., *op. cit.*, p. 21-27. Legislaţia adoptată în 1911 a prevăzut un regim special privind distribuirea excedentului societăţilor cooperative de producţie şi de lucrări dornice să participe la lucrări publice. *Ibidem* p. 123 şi 124.

27 — Potrivit Stracke, obiectivul cooperativelor de producţie şi de lucrări tipice statelor membre ale Europei de Sud este de a îmbunătăţi accesul la ocuparea unui loc de muncă al asociaţilor. Tratamentul fiscal specific urmăreşte să promoveze caracterul durabil al acestor cooperative prin acumularea capitalului cooperativ comun. A se vedea Stracke, B., *op. cit.*, p. 46.

baza impozabilă a unei societăți necooperative. Este vorba, în principiu, despre un nivel al profitului net care rezultă din exercițiul financiar al întreprinderii. Trebuie să se adauge că rezultă din dosar că toate societățile au dreptul de a deduce remunerațiile plătite din veniturile impozabile.

54. În fine, subliniem că, în afara problemei ridicate de cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare, impozitarea societăților cooperative a fost discutată de către părți dintr-o perspectivă mai largă decât cea referitoare la scutirile care figurează la articolul 11 din DPR nr. 601/1973. În special, Comisia pare a-și fi adaptat poziția în cadrul ședinței în raport cu observațiile sale scrise, ridicând problema referitoare la lipsa impozitării rezervelor indivizibile ale societăților cooperative în dreptul italian.

55. În această privință, considerăm că, în ceea ce privește societățile cooperative de producție și de lucrări, această problemă nu poate avea un rol decât în măsura în care cooperativa în discuție nu a putut beneficia de scutirile din cauza principală. Or, obiectul aprecierii Curții ar trebui să fie limitat, în opinia noastră, la problema dacă scutirile prevăzute la articolul 11 din DPR nr. 601/1973 pentru societățile cooperative de producție și de lucrări pot îndeplini criteriile noțiunii de ajutor de stat în sensul articolului 87 alineatul (1) CE.

B — *Cu privire la articolul 11 din DPR nr. 601/1973*

56. Potrivit articolului 11 alineatul (1) din DPR nr. 601/1973, scutirea veniturilor se acordă societăților atunci când cuantumul remunerațiilor nu este mai mic de 60 % din cuantumul global al tuturor celorlalte costuri, cu excepția celor referitoare la materii prime și bunuri. Prin urmare, o asemenea scutire este condiționată de posibilitatea de a stabili raportul dintre aportul factorului muncă al asociaților și aportul celorlalți factori de producție – precum capitalul și munca terților –, inclusiv cheltuielile generale și costurile bunurilor și echipamentelor. Definirea unui asemenea parametru permite instituirea unui control între remunerațiile efectiv plătite și cuantumul global al tuturor celorlalte costuri suportate de societatea cooperativă [28]. În ipoteza în care cuantumul remunerațiilor se situează între 60 % și 40 %, impozitele susmenționate sunt reduse la jumătate [29].

57. În plus, deducerea fiscală prevăzută la articolul 11 alineatul 1 din DPR nr. 601/1973 nu se aplică decât atunci când societățile îndeplinesc condițiile menționate la articolul 23 din Legea Basevi sus-menționată.

28 — Stillitani, G., „La piccola società cooperativa: applicazione delle agevolazioni fiscali", în *Sistema Leggi d'Italia*, Dottrina, 2008. A se vedea de asemenea Stracke, B., *op. cit.*, p. 180 și 181.

29 — Din punct de vedere matematic, acest aspect corespunde unei scutiri de 50 % a veniturilor.

58. Articolul 11 alineatul 3 din DPR nr. 601/1973 stabilește o deducere din venitul societății a sumelor plătite membrilor salariați pentru suplimentarea salariilor acestora, în limita nivelului salariilor în vigoare majorat cu 20 %, deoarece aceste sume pot fi asimilate rambursărilor, și anume avantajelor de ajutor reciproc amânate care revin asociaților. În doctrina italiană s-a observat, așadar, că această deducere nu a introdus o derogare în raport cu regimul comun de impozitare a societăților și a entităților comerciale [30].

59. În opinia noastră, dispoziția respectivă instituie o limitare a posibilității de a distribui excedentul societății cooperative asociaților sub forma suplimentelor de remunerație deductibile din venitul impozabil al acesteia.

60. Astfel cum a precizat guvernul italian în cursul ședinței, asociatul percepe o remunerație pentru munca prestată societății, iar acest venit este supus impozitului progresiv pe venit. Sumele plătite membrilor ca suplimentare a remunerației fac obiectul unei deduceri a impozitării în calitate de venituri asimilabile celor ale unui lucrător salariat. Astfel, acestea sunt impozabile pe seama asociatului lucrător [31].

30 — Pistolesi, F., „Le agevolazioni fiscali per le cooperative", în *TributImpresa* nr. 3/2005.

31 — Rezultă din articolul 50 din textul unic privind impozitele directe (Testo Unico del 22/12/1986 n. 917) că sunt asimilate veniturilor dintr-o activitate salariată remunerațiile percepute, între limitele salariilor curente majorate cu 20 %, de către lucrătorii membri ai cooperativelor de producție și de lucrări.

VI — Cu privire la calificarea unui regim fiscal ca ajutor de stat

A — *Cu privire la criteriile generale ale conceptului de ajutor de stat*

61. Noțiunea de ajutor de stat în sensul articolului 87 alineatul (1) CE cuprinde nu numai prestațiile pozitive, precum subvențiile, dar și intervențiile care, sub diverse forme, diminuează sarcinile ce grevează în mod normal bugetul unei întreprinderi și care, așadar, fără a fi subvenții în sensul strict al termenului, sunt de aceeași natură și au efecte identice [32].

62. Rezultă că o măsură prin care autoritățile publice acordă anumitor întreprinderi o scutire de impozit care, deși nu implică un transfer de resurse de stat, conferă beneficiarilor scutirii condiții financiare mai favorabile în comparație cu ceilalți contribuabili reprezintă un ajutor de stat în sensul articolului 87 alineatul (1) CE [33].

32 — Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, Rec., p. I-8365, punctul 38), Hotărârea din 20 noiembrie 2003, GEMO (C-126/01, Rec., p. I-13769, punctul 28 și jurisprudența citată), Hotărârea din 15 iulie 2004, Spania/Comisia (C-501/00, Rec., p. I-6717, punctul 90 și jurisprudența citată), Hotărârea din 15 decembrie 2005, Italia/Comisia (C-66/02, Rec., p. I-10901, punctul 77), precum și Hotărârea din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia (C-182/03 și C-217/03, Rec., p. I-5479, punctul 86).

33 — Hotărârea din 15 martie 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Rec., p. I-877, punctul 14), și Hotărârea Italia/Comisia, citată anterior (punctul 78).

63. În ceea ce privește societățile cooperative, astfel cum decurge din Comunicarea Comisiei din 23 februarie 2004 [34], anumite state membre, inclusiv Republica Italiană, apreciază că limitările inerente naturii specifice a capitalului cooperativei reclamă un tratament fiscal special. Prin urmare, Comisia a solicitat statelor membre să respecte principiul conform căruia protecțiile sau avantajele acordate unui anumit tip de entitate trebuie să fie proporționale cu constrângerile juridice, cu valoarea socială adăugată sau cu limitările inerente acestei forme și nu ar trebui să conducă la o concurență neloială.

64. Curtea a decis în mod repetat că finalitatea urmărită de intervențiile statului nu este suficientă pentru a le sustrage de la bun început de la calificarea ca „ajutoare" în sensul articolului 87 CE [35]. Astfel, articolul 87 alineatul (1) CE nu distinge în funcție de cauzele sau de obiectivele intervențiilor statului, ci le definește în funcție de efectele lor [36].

65. Aplicarea acestei abordări destul de simple nu poate să nu suscite dificultăți în contextul impozitării întreprinderilor care au forme juridice variate. În ceea ce privește întreprinderile de dimensiuni mici sau medii, activitățile aproximativ similare pot fi desfășurate sub forma unei societăți de persoane [37], a unei societăți de capitaluri cu scop lucrativ [38], a unei societăți cooperative sau chiar în cadrul unei întreprinderi individuale fără personalitate juridică.

66. În această privință, observăm că, deși tipologia formelor juridice ale întreprinderilor este extrem de comparabilă între statele membre, există variații importante privind, în special, conceptul de personalitate juridică, chiar de capacitate juridică [39] a întreprinderilor.

67. Impozitarea diferitelor forme juridice se poate întemeia pe principiul clasic al dublei impuneri, caz în care venitul generat de activitatea economică este impozitat pe seama întreprinderii și pe seama proprietarului. În schimb, în sistemele cu cotă unică de impozitare, toate veniturile unei asemenea activități sunt impozitate fie pe seama întreprinderii, veniturile distribuite asociaților fiind scutite de impozit, fie pe seama asociatului,

34 — Comunicarea Comisiei către Consiliu, Parlamentul European, Comitetul Economic și Social European și Comitetul Regiunilor cu privire la promovarea societăților cooperative în Europa, [COM(2004) 18 final].

35 — Hotărârea din 22 decembrie 2008, British Aggregates/Comisia (C-487/06 P, Rec., p. I-10505, punctul 84 și jurisprudența citată).

36 — Hotărârea British Aggregates/Comisia, citată anterior (punctul 85).

37 — Societate în nume colectiv, societate în comandită.

38 — Societate cu răspundere limitată sau societate anonimă/pe acțiuni.

39 — Dreptul italian pare să facă o distincție între „soggettività giuridica" și „personalità giuridica". A se vedea Magrini, P. P., *Italienisches Gesellschaftsrecht: das neue Recht und seine erweiterten Aufbau- und Finanzierungsformen*, Sellier European Law Publishers, München, 2004, p. 8.

întreprinderea nefiind impozitată. În mod evident, există mai multe variante care reunesc anumite aspecte ale acestor modele.

68. Astfel, în identificarea noțiunilor esențiale care sunt avantajul și selectivitatea în contextul alegerilor pentru care a optat legiuitorul național prin adoptarea normelor de drept fiscal, există un anumit pericol de claritate conceptuală aparentă care poate, în realitate, să afecteze analiza problematicii în cauză.

69. În particular, am dori să adăugăm că existența unei justificări referitoare la natura sau la economia generală a sistemului fiscal pare a fi relevantă atât în ceea ce privește examinarea noțiunii de avantaj, cât și a noțiunii de selectivitate.

70. Astfel, în cele două situații, este vorba despre examinarea unui tratament distinct stabilit în cadrul unui sistem fiscal în raport cu o situație ipotetică de absență a acestui tratament, inclusiv evaluarea domeniului de aplicare și a motivelor unei asemenea alegeri a legiuitorului național. Din rațiuni de economie a prezentării noastre, am hotărât să abordăm problema existenței unui avantaj din punct de vedere mai degrabă formal și să discutăm caracteristicile care, prin natura lor, ar putea de asemenea pune în discuție existența unui avantaj în sens economic, în contextul selectivității.

B — *Cu privire la avantaj*

71. Este important să se constate că avantajul în sensul articolului 87 alineatul (1) CE nu există decât atunci când măsura prevede o reducere a presiunii fiscale în raport cu situația normală prevăzută în sistemul fiscal. Noțiunea fundamentală în determinarea avantajului în cadrul unui regim fiscal este, așadar, cea a unui sistem general de taxare [40].

72. În acest context, pentru a putea stabili dacă este vorba despre un avantaj, este necesar să se identifice nivelul general de impozitare la care sunt supuse persoanele juridice în cadrul unui sistem fiscal național. Întrucât acest exercițiu este deosebit de complex, trebuie, așadar, să se compare situația întreprinderii beneficiare în raport cu alte întreprinderi care se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă în ceea ce privește obiectivul urmărit de măsura în cauză [41].

73. În plus, ar trebui să se distingă pe plan conceptual între avantajul pur și avantajul real. Astfel, în pofida identificării unui anumit tip de avantaj, de exemplu sub forma unei reduceri fiscale, trebuie să se examineze dacă acesta nu este un mijloc de a exclude aplicarea unei dispoziții fiscale în favoarea

40 — Rossi-Macanico, P., „The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures", în *EC tax review*, vol. 16, 2007, issue 2, p. 90.

41 — A se vedea în acest sens Hotărârea Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, citată anterior (punctul 41), Hotărârea din 29 aprilie 2004, GIL Insurance și alții (C-308/01, Rec., p. I-4777, punctul 68 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea din 3 martie 2005, Heiser (C-172/03, Rec., p. I-1627, punctul 40).

alteia. Cu titlu de exemplu, o scutire de impozit poate direcționa impozitarea unei anumite activități către un alt regim [42]. De asemenea, beneficiul fiscal poate fi echilibrat sau justificat prin obligații care rezultă din structura juridică a unei anumite forme de persoană juridică, ceea ce exclude caracterul unui avantaj în sens economic [43].

74. În speță, articolul 11 alineatul 1 din DPR nr. 601/1973 scutește venitul impozabil al unei societăți cooperative de producție și de lucrări total sau parțial, în funcție de importanța activității asociaților în generarea valorii economice în cadrul activităților societății respective. Domeniul de aplicare al scutirii este determinat în mod aproximativ. Dispoziția sus-menționată nu reglementează deductibilitatea remunerațiilor asociaților care trebuie să fie efectiv plătite deoarece această deductibilitate decurge din dispozițiile generale care reglementează calculul venitului impozabil al unei persoane juridice.

75. În consecință, atunci când Curtea optează pentru o abordare formală, scutirea în discuție poate constitui un avantaj. Prin derogare de la norma aplicabilă în general persoanelor juridice, venitul impozabil al societăților cooperative în cauză este scutit.

76. Cu toate acestea, ne întrebăm dacă o asemenea abordare formală este justificată din punctul de vedere al analizei efectelor economice ale dispoziției în cauză.

77. Astfel, este evident că aplicarea unor norme uniforme diferitelor forme de societăți rămâne imposibilă fără să se fi formulat prezumții arbitrare privind impozitarea factorilor economici care contribuie la formarea venitului. Statele membre beneficiază, în cadrul politicii fiscale, de o marjă de apreciere importantă în ceea ce privește alegerea și întinderea impozitării factorilor de producție [44].

42 — Acest aspect pare a fi cazul scutirii prevăzute la articolul 10 din DPR nr. 601/1973 în raport cu activitățile agricole. Astfel, după cum rezultă din înscrisurile depuse de Paint Graphos, conform normelor generale de stabilire a IRES, venitul efectiv al societăților cooperative este impozabil integral. Rezultă că agricultorul care își aduce produsele la o cooperativă ar rămâne supus impozitului pe venitul persoanelor fizice pe baza venitului cadastral, prin simplul fapt că dispune de teren agricol ca orice alt agricultor și că, în plus, cooperativa – și, prin intermediul acesteia, asociatul – ar rămâne supusă IRES pe veniturile întemeiate pe prelucrarea, vânzarea etc. a produselor sale, în timp ce agricultorul independent nu plătește niciun impozit pe acest tip de venit. Rolul scutirii în cauză este, așadar, de a reechilibra această inegalitate de tratament, care – dacă nu ar fi corectată – ar descuraja complet utilizarea formei cooperativei ca modalitate de asociere între agricultori. În plus, observăm că impozitarea societăților de persoane este adeseori reglementată de principiul transparenței sus-menționat, conform căruia societatea este scutită de impozit, însă veniturile sale sunt impozitate pe seama asociaților independent de faptul dacă venitul a fost sau nu a fost distribuit.

43 — Rossi-Macanico, P., *op. cit.*, p. 92 și 93. Autorul a constatat că diferențele incluse în logica sistemului fiscal nu sunt excepții și, în consecință, acestea nu constituie avantaje care trebuie justificate.

44 — În opinia noastră, această marjă de apreciere există, de exemplu, în ceea ce privește clasificarea anumitor părți din venitul proprietarului/asociatului unei întreprinderi ca venit din muncă sau capital sau în ceea ce privește adoptarea diferitelor bareme de taxare.

78. Totuşi, în sens economic, nu considerăm că scutirea prevăzută la articolul 11 alineatul 1 din DPR nr. 601/1973 constituie un avantaj prevăzut la articolul 87 alineatul (1) CE. Astfel, rezultă din dosar că sistemul general de impozitare a persoanelor juridice nu are vocaţia de a se aplica, sub rezerva anumitor excepţii, societăţilor în temeiul principiului de ajutor reciproc. Considerăm că, atunci când normele generale privind impozitarea persoanelor juridice se aplică societăţilor cooperative, normele respective vizează să reglementeze elementele relevante pentru stabilirea bazei impozabile şi a calculului venitului impozabil. Cu toate acestea, impozitarea definitivă este supusă unor dispoziţii derogatorii care se aplică fie tuturor cooperativelor, fie cooperativelor de anumite tipuri sau din anumite sectoare. Astfel, regimul general nu s-ar putea aplica, în ansamblu, unei societăţi cooperative decât atunci când o asemenea societate nu a îndeplinit criteriile care decurg din dispoziţiile stricte privind caracterul său de ajutor reciproc, cu alte cuvinte atunci când aceasta nu a acţionat într-un mod caracteristic cooperativelor.

C — *Cu privire la selectivitate*

79. Articolul 87 alineatul (1) CE interzice ajutoarele de stat care „favoriz[ează] anumit[e] întreprinderi sau […] producer[ea] anumitor bunuri", cu alte cuvinte ajutoarele selective. Pentru a aprecia selectivitatea unei măsuri, trebuie să se examineze dacă, în cadrul unui regim juridic determinat, această măsură constituie un avantaj pentru anumite întreprinderi în raport cu altele care se află într-o situaţie de drept şi de fapt comparabilă [45]. Condiţia de selectivitate este un element constitutiv al noţiunii de ajutor de stat [46].

80. În pofida unei jurisprudenţe foarte bogate, noţiunea de selectivitate nu face obiectul unei calificări univoce, în special în ceea ce priveşte măsurile fiscale.

81. Astfel cum decurge din comunicările Comisiei, faptul că anumite întreprinderi sau anumite sectoare beneficiază mai mult decât altele de unele dintre aceste măsuri fiscale nu înseamnă neapărat că intră în domeniul de aplicare al normelor de concurenţă ce reglementează ajutoarele de stat [47]. În schimb, măsurile se pot dovedi selective fără a fi în mod

45 — A se vedea Hotărârea British Aggregates/Comisia, citată anterior (punctul 82).

46 — Hotărârea din 6 septembrie 2006, Portugalia/Comisia (C-88/03, Rec., p. I-7115, punctul 54).

47 — Comunicarea Comisiei din 10 decembrie 1998 privind aplicarea normelor privind ajutorul de stat în cazul măsurilor referitoare la impozitarea directă a activităţilor economice (JO C 384, p. 3, Ediţie specială, 08/vol. 3, p. 151, punctul 14): „Astfel, măsurile destinate să reducă fiscalitatea muncii pentru toate întreprinderile au un efect mai mare în industriile care folosesc preponderent forţa de muncă decât în industriile care folosesc preponderent capitalul, fără a constitui în mod necesar ajutor de stat. În mod similar, stimulenţii fiscali pentru investiţiile în mediu, cercetare şi dezvoltare sau formare favorizează doar acele întreprinderi care fac asemenea investiţii, dar nici acestea nu constituie, în mod necesar, ajutor de stat."

formal limitate la anumite sectoare [48]. Astfel, măsurile care sunt deschise tuturor sectoarelor pot fi totuși calificate ca selective atunci când condițiile de eligibilitate a acestor măsuri restrâng, în fapt, numărul beneficiarilor potențiali [49].

82. Astfel, potrivit jurisprudenței, pe de o parte, ajutoarele sub forma unui program de ajutoare pot privi un întreg sector economic și pot intra totuși sub incidența articolului 92 alineatul (1) din Tratatul CE [devenit, după modificare, articolul 87 alineatul (1) CE] și, pe de altă parte, o măsură destinată să scutească parțial întreprinderile dintr-un sector industrial specific de sarcinile pecuniare care decurg din aplicarea normală a sistemului general de securitate socială, fără ca această scutire să se justifice prin natura sau economia acestui sistem, trebuie să fie considerată un ajutor [50].

83. Potrivit dispozițiilor articolului 87 alineatul (1) CE, sunt incompatibile cu piața comună ajutoarele care favorizează anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri. Cu toate acestea, tratatul nu face nicio mențiune în ceea ce privește criteriul formei persoanei juridice.

84. Desigur, recurgerea la un anumit model de persoană juridică poate fi caracteristică pentru un sector determinat sau pentru o întreprindere determinată. În această situație, criteriile formei persoanei juridice și criteriile tratatului, conform căruia se interzice o măsură care favorizează anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri, se îmbină sau mai exact se întemeiază unele pe altele [51].

85. În cauza care a determinat pronunțarea Hotărârii Cassa di Risparmio di Firenze și alții [52], Comisia susținea că, prin avantajarea anumitor întreprinderi în funcție de forma juridică (fundații sau persoane juridice de drept public), precum și anumitor sectoare specifice (educație, sănătate publică etc.) în care acestea operează, legislația națională corespundea la prima vedere criteriului selectivității.

86. Curtea a subliniat că măsura în cauză nu se aplica tuturor operatorilor economici. Prin urmare, aceasta nu putea fi considerată o măsură generală de politică fiscală sau economică [53] din moment ce avantajul fiscal în cauză era acordat în funcție de forma juridică a întreprinderii, persoană juridică de drept public sau fundație, și de sectoarele în care își desfășoară activitatea această întreprindere. Curtea a precizat că derogarea nu se întemeia pe logica măsurii sau pe tehnica

48 — A se vedea Decizia 2003/755/CE a Comisiei din 17 februarie 2003 privind schema de ajutoare instituită de Belgia în favoarea centrelor de coordonare stabilite în Belgia (JO L 282, p. 25).

49 — Raport privind punerea în aplicare a Comunicării Comisiei privind aplicarea normelor în materie de ajutor de stat în cazul măsurilor referitoare la impozitarea directă a activităților economice.

50 — Hotărârea din 17 iunie 1999, Belgia/Comisia (C-75/97, Rec., p. I-3671, punctul 33).

51 — Cu titlu de exemplu, există forme de persoane juridice limitate și specifice pentru anumite sectoare economice, precum sectorul bancar și sectorul de asigurări. A se vedea punctul 20 din Comunicarea Comisiei din 10 decembrie 1998.

52 — Hotărârea din 10 ianuarie 2006 (C-222/04, Rec., p. I-289).

53 — *Ibidem* (punctul 135).

de impozitare, ci rezulta din obiectivul legiuitorului național de a favoriza din punct de vedere financiar organisme considerate utile din punct de vedere social [54].

87. O asemenea abordare referitoare la forma juridică a unei întreprinderi nu trebuie să fie, aşadar, considerată ca o normă care nu ar suferi nicio excepţie. Concluzionăm că măsurile fiscale adaptate formei şi structurii persoanei juridice ar putea fi calificate ca neselective în măsura în care acestea s-ar justifica prin natura şi economia sistemului.

88. Astfel, noţiunea de ajutor de stat a fost interpretată de Curte ca nereferindu-se la măsurile care introduc o diferenţiere între întreprinderi în materie de sarcini atunci când această diferenţiere rezultă din natura şi din economia sistemului de sarcini în cauză [55]. În acest caz, calificarea ca ajutor de stat poate fi exclusă.

89. În ceea ce priveşte domeniul impozitării, potrivit jurisprudenţei, o măsură privind scutirea de la aplicarea sistemului fiscal general se poate justifica prin natura şi economia generală a sistemului fiscal în cazul în care statul membru în cauză poate demonstra că această măsură rezultă direct din principiile fondatoare sau directoare ale sistemului său fiscal. În această privinţă, trebuie stabilită o distincţie între, pe de o parte, obiectivele atribuite unui regim fiscal special şi care îi sunt exterioare şi, pe de altă parte, mecanismele inerente sistemului fiscal însuşi care sunt necesare pentru realizarea unor asemenea obiective [56].

90. În practică, Comisia a admis existenţa unei justificări prin natura şi economia sistemului în ipoteza naturii progresive a impozitului, a neimpozitării în lipsa profiturilor şi a tratamentului special al organizaţiilor fără scop lucrativ [57]. Aceasta era în egală măsură situaţia terenurilor agricole care beneficiau de scutiri sau de facilităţi fiscale în raport cu regimul de impozit funciar aplicabil în dreptul comun [58]. Astfel, avantajul a fost justificat prin rolul specific al factorului imobiliar în producţia agricolă.

91. Curtea a admis o justificare întemeiată pe natura şi pe economia sistemului naţional de impozitare a asigurărilor, într-un context special de aplicare a unei cote superioare impozitului aplicat unei părţi determinate a contractelor de asigurare supuse în prealabil cotei normale [59].

54 — *Ibidem* (punctul 137).

55 — A se vedea Hotărârea British Aggregates/Comisia, citată anterior (punctul 83).

56 — Hotărârea Portugalia/Comisia, citată anterior (punctul 81).

57 — Comunicarea Comisiei din 10 decembrie 1998 (punctele 24-27).

58 — Deciziile N/20/2000 (Ţările de Jos) şi N53/99 (Danemarca) disponibile pe pagina de internet a Secretariatului General al Comisiei: http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3.

59 — Hotărârea GIL Insurance şi alţii, citată anterior.

92. Dificultatea criteriului referitor la natura sau la economia sistemului se află totuși în faptul că, atunci când Curtea consideră că măsura diferă de sistemul fiscal general național, măsura este calificată ca selectivă. Această jurisprudență conduce, așadar, la un *statu quo* potrivit căruia nicio măsură nu va putea fi calificată ca justificată prin natura sau economia sistemului [60].

93. Elementele importante în această privință nu sunt, astfel, obiectivele măsurii, ci logica inerentă sistemului fiscal național.

94. Articolul 11 din DPR nr. 601/1973 constituie o măsură complexă care înglobează mai multe soluții fiscale ce au în vedere introducerea unui regim fiscal caracteristic societăților cooperative de producție și de lucrări [61].

95. În pofida naturii derogatorii la prima vedere, concluzia conform căreia avantajele fiscale destinate societăților cooperative de producție și de lucrări sunt de natură selectivă nu se impune în mod evident. Considerăm că, dimpotrivă, având în vedere caracterul transversal al societăților respective, cu alte cuvinte varietatea sectoarelor în care acestea pot fi active, caracterul selectiv al măsurii în discuție ar putea fi dezbătut. În orice caz, presupunând că sistemul de scutiri aplicat societăților respective este de natură *a priori* selectivă, acesta ar putea fi justificat prin economia și natura sistemului.

96. În această privință, observăm că rezultă din jurisprudență [62] că această condiție de selectivitate este îndeplinită din moment ce măsura avantajează anumite întreprinderi în raport cu altele care se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă, cu toate că ajutoarele privesc un întreg sector economic.

97. În acest sens, ar trebui să se soluționeze în primul rând problema dacă societățile cooperative cu scop de ajutor reciproc și celelalte societăți cu scop lucrativ se află într-o situație comparabilă. În continuare, ar fi necesar să se compare situația unei societăți cooperative de producție și de lucrări în ipoteza aplicării articolului 11 din DPR nr. 601/1973 cu celelalte societăți cu scop lucrativ și cu celelalte societăți cooperative.

98. În observațiile scrise, Comisia a subliniat că societățile cooperative de producție și de lucrări care corespund modelului de ajutor reciproc pur și societățile cu scop lucrativ nu se află într-o situație de fapt și de

60 — A se vedea în acest sens, Lenaerts, K., „State Aid and Direct Taxation", în *EU competition law in context: essays in honour of Virpi Tiili*, 2009, p. 305.

61 — Măsura în discuție pare a fi o aplicare a unui obiectiv de aplicabilitate mai generală stabilit în dreptul fiscal italian care vizează să favorizeze capitalizarea societăților cooperative și să defavorizeze rambursările. A se vedea Stracke, B., *op. cit.*, p. 176-183.

62 — Hotărârile citate anterior Belgia/Comisia, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Heiser, precum și Italia/Comisia.

drept comparabilă în ceea ce privește sumele plătite membrilor salariați cu titlu de remunerație, inclusiv eventualele suplimentări ale remunerației acestora.

99. Comisia a fost susținută cu privire la acest aspect de către guvernul francez, care arată că este logic să nu se trateze în același mod societățile care își distribuie beneficiile asociaților lor și celelalte entități, precum cooperativele, care, prin statutul lor, nu pot efectua asemenea distribuiri.

100. Astfel cum a subliniat în cadrul ședinței reprezentanta Adige Carni, participarea acționarilor sau asociaților (societari) într-o societate de capitaluri este o participare care se limitează la aportul de capitaluri. În schimb, raportul de ajutor reciproc sau un raport de schimburi este tipic pentru o societate cooperativă. Diferența de tratament fiscal se întemeiază pe diferența care există între aceste raporturi. În plus, subliniind că nu era vorba despre o problemă de dublă impunere, reprezentanta Adige Carni a reamintit că, în economia sistemului fiscal de impozitare aplicabil la data faptelor din acțiunea principală, obiectivul regimului național consta în impozitarea unică a unui venit, fie pe seama cooperativei, fie pe seama membrului.

101. În această privință, subliniem că scutirea prevăzută la articolul 11 din DPR nr. 601/1973 pare a conduce la lipsa impozitării venitului scutit atât pe seama asociatului, cât și pe seama societății cooperative. În ipoteza în care societatea cooperativă nu îndeplinește condițiile caracteristice cooperativelor, se aplică regimul general de impozitare a persoanelor juridice.

102. În conformitate cu reglementarea aplicabilă la data faptelor din acțiunea principală, diferența esențială dintre o societate cu scop lucrativ și o societate cooperativă s-ar afla în faptul că, pentru societatea cu scop lucrativ, unica impozitare, indiferent dacă se efectuează pe seama asociatului sau pe seama societății, privea un beneficiu pe care acționarii puteau să îl dobândească la un stadiu ulterior, de exemplu, fie cu ocazia distribuirii de dividende, fie cu ocazia vânzării de acțiuni sau cu ocazia lichidării întreprinderii. Prin urmare, este justificat să se considere că era vorba despre un tip de avans ca venit din capital.

103. Ideologia care stă la baza noțiunii de „shareholder value" ca principiu director al societăților de capitaluri cu scop lucrativ se întemeiază pe ipoteza conform căreia patrimoniul social aparține, în sens economic, întotdeauna asociaților.

104. În schimb, în cadrul regimului civil al societăților cooperative de ajutor reciproc, membrii societății cooperative nu ar putea să își atribuie niciodată acest tip de beneficii. Prin urmare, un avans comparabil cu cel care este admisibil într-o societate de capitaluri este exclus. Acumularea capitalului în

cadrul unei societăți cooperative nu profită asociaților.

105. În ceea ce privește, în special, cooperativele de producție și de lucrări, reamintim că, prin respectarea condițiilor stricte ale caracterului de ajutor reciproc, articolul 11 alineatul 1 din DPR nr. 601/1973 vizează să excludă din domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la acest articol societățile cooperative de producție și de lucrări al căror venit impozabil este generat de alți factori de producție decât munca asociaților având o obligație de participare la activitatea societății cu un aport care constă în muncă [63]. În situația inversă, în măsura în care venitul unei societăți cooperative de producție și de lucrări poate fi considerat ca fiind generat de aporturile de muncă ale asociaților, venitul respectiv nu este impozitat.

106. O asemenea situație este dificil de conceput în cazul persoanelor juridice cu scop lucrativ supuse normei generale de impozitare, dat fiind, pe de o parte, că asociații acestora nu au obligația de a munci pentru societate și, pe de altă parte, că profiturile unei asemenea societăți pot fi distribuite asociaților.

107. În fine, am dori să atragem atenția Curții cu privire la problematica referitoare la un aspect al comparabilității dintre situațiile societăților de capitaluri și societăților cooperative de producție și de lucrări. Considerăm că acest aspect este relevant în special în raport cu luarea de poziție a Comisiei, care a susținut în cadrul ședinței că, din moment ce impozitul nu este datorat pe seama asociatului, impozitul ar trebui să afecteze beneficiile societății deoarece măsura în cauză exclude calificarea ca ajutor de stat.

108. Astfel cum s-a observat mai sus, articolul 11 din DPR nr. 601/1973 încearcă să stabilească o distincție schematică între venitul „intern" sau de ajutor reciproc, generat de munca membrilor, și venitul „extern", care provine din capitalul sau din relațiile cu cei care nu sunt membri, acesta din urmă nefăcând obiectul scutirii. Astfel, excedentele generate de ceilalți factori de producție care corespund beneficiului din exploatare perceput în mod real de societatea cooperativă nu sunt reglementate de articolul 11 din DPR nr. 601/1973.

109. În această privință, trebuie subliniat că, în majoritatea cazurilor, un aport al asociatului la capitalul social nu constituie, într-o societate de capitaluri, un venit impozabil pentru societate, însă profiturile, precum produsul acestui capital, sunt impozitate pe seama societății. Un aport social sub forma participării în natură, precum munca, este de

63 — O asemenea obligație este caracteristică societăților de persoane care nu constituie în mai multe state membre entitățile impozabile independente, însă al căror venit social este atribuit și impozitat pe seama asociaților, cu toate că venitul respectiv nu a fost distribuit acestora. În pofida personalității juridice proprii, societățile cooperative posedă mai multe caracteristici ale societăților de persoane. A se vedea Stracke, B., *op. cit.*, p. 16-19, și Mannio, L., *op. cit.*, p. 69.

altfel exclus în mod obişnuit în cazul societăţii de capitaluri.

110. Într-o societate cooperativă de producţie şi de lucrări, una dintre obligaţiile principale care revin membrilor este de a aduce ca aport munca în mod continuu. Valoarea socială adăugată generată de munca unui membru al societăţii cooperative care depăşeşte remuneraţiile plătite acestora rămâne societăţii. Din punct de vedere economic, această parte a excedentului care nu este remunerată şi pe care asociatul trebuie să o lase în patrimoniul societăţii prezintă caracterul unui aport la capital. Potrivit logicii menţionate, această parte trebuie să fie scutită de impozitul pe seama societăţii.

111. Având în vedere toate cele de mai sus, regimul fiscal al societăţilor cooperative de producţie şi de lucrări, precum cel prevăzut, în special, la articolul 11 din DPR nr. 601/1973, nu poate fi considerat selectiv, din moment ce societăţile respective nu se aflau într-o situaţie comparabilă în raport cu societăţile cu scop lucrativ şi nici în raport cu celelalte societăţi cooperative.

112. În orice caz, reglementarea în cauză poate fi explicată prin natura sau economia sistemului naţional de impozitare aplicat în contextul societăţilor cooperative de producţie şi de lucrări. Astfel, considerăm că reducerile fiscale destinate societăţilor cooperative de producţie şi de lucrări rezultă în mod direct din principiile fondatoare şi directoare ale sistemului fiscal italian.

113. Din moment ce, în opinia noastră, nu este îndeplinit în speţă cel puţin unul dintre criteriile constitutive ale noţiunii de ajutor de stat şi, dat fiind că acestea sunt de natură cumulativă, nu este necesar să se examineze celelalte criterii care figurează la articolul 87 alineatul (1) CE.

114. În schimb, în cazul în care Curtea nu ar intenţiona să dea curs propunerii noastre, ar trebui să se studieze problema condiţiilor de afectare a schimburilor comerciale dintre statele membre şi cea a unei eventuale denaturări a concurenţei. În această privinţă, considerăm că jurisprudenţa Curţii furnizează indicaţii suficiente instanţei de trimitere [64]. În orice caz, va fi de competenţa instanţei naţionale să aprecieze în fapt, în lumina elementelor de interpretare care decurg din jurisprudenţă, dacă aceste două condiţii susmenţionate sunt îndeplinite în speţă.

115. Cu toate acestea, este necesar să se examineze problema eventualelor ajutoare existente, precum şi problema aplicabilităţii principiului *de minimis*.

64 — A se vedea Hotărârea Cassa di Risparmio, citată anterior (punctele 140 şi 141).

VII — Cu privire la noțiunile de ajutoare existente și de minimis

A — *Cu privire la noțiunea de ajutor existent*

116. Potrivit jurisprudenței, noțiunea de ajutor de stat, existent sau nou, corespunde unei situații obiective. Această noțiune nu poate depinde de comportamentul sau de declarațiile instituțiilor [65].

117. În cadrul observațiilor scrise, guvernul italian, precum și Paint Graphos și Adige Carni au subliniat că măsurile fiscale speciale destinate societăților cooperative sunt „ajutoare existente", întrucât acestea erau deja prevăzute de legislația italiană aplicabilă înainte de intrarea în vigoare a Tratatului de la Roma în 1957 [66].

118. Guvernul italian a precizat că legislația aplicabilă înainte de intrarea în vigoare a Tratatului de la Roma în 1957 prevedea un regim fiscal care, în esență, scutea complet societățile cooperative de impozitarea aplicabilă în mod normal societăților cu scop lucrativ, întrucât scutirea nu era dobândită în mod firesc decât de cooperativele cu scop de ajutor reciproc, în conformitate cu principiul prevăzut la acea dată prin Legea Basevi [67].

119. Astfel cum a precizat în egală măsură Comisia, în ordinea juridică italiană începând cu 1957, societățile cooperative beneficiau de posibilitatea de a exclude din suma impozabilă totalitatea procentajului din beneficiul anual, avantaj care, în termeni globali, nu a încetat să se diminueze de la această dată. Pe de altă parte, serviciile Comisiei au constatat că modificările aduse măsurilor în discuție de la intrarea în vigoare a Tratatului CEE aveau în vedere să aducă modificări tehnice pentru adaptarea sistemului de impozitare a cooperativelor la fiscalitatea generală modificată ca urmare a reformelor din 1973, 1986 și 2004.

120. În cadrul ședinței, Adige Carni, Paint Graphos, guvernul italian, precum și Comisia s-au exprimat în favoarea tezei conform căreia măsurile în discuție, sub rezerva de a constitui ajutoare de stat în sensul articolului 87 CE, reprezintă ajutoare existente în sensul articolului 1 alineatul (1) litera (b) punctul (i) din Regulamentul nr. 659/1999.

121. Prin urmare, pare întemeiat să se considere la prima vedere că, în ipoteza în care acestea îndeplinesc criteriile prevăzute la

65 — Hotărârea din 2 decembrie 2009, Comisia/Irlanda și alții (C-89/08 P, Rep., p. I-11245, punctul 72).

66 — A se vedea articolul 1 litera (b) punctul (i) din Regulamentul nr. 659/1999.

67 — Această lege a reglementat până în 2003 dispozițiile de natură fiscală destinate a verifica respectarea condiției scopului de ajutor reciproc, condiție necesară pentru aplicarea măsurilor fiscale speciale prevăzute în favoarea societăților cooperative.

articolul 87 alineatul (1) CE, măsurile în cauză pot constitui ajutoare existente.

122. Totuși, din moment ce, pe de o parte, regimul din 1954 [68] se caracteriza prin impozitarea atât a patrimoniului, cât și a venitului și, pe de altă parte, potrivit regimului instituit în temeiul DPR nr. 601/1973, numai venitul era impozabil și existau anumite limite pentru aplicarea avantajelor fiscale legate de capitalul societății cooperative, considerăm că numai instanța națională este capabilă să aprecieze, în mod global, continuitatea eventuală dintre regimurile sus-menționate. În acest cadru, instanța va fi obligată să verifice în special dacă reducerea presiunii fiscale la data intrării în vigoare a Tratatului de la Roma era comparabilă sau mai importantă în raport cu cea introdusă în DPR nr. 601/1973. Numai dacă acesta ar fi cazul, ar fi vorba în speță despre ajutoarele existente.

B — *Cu privire la principiul* de minimis

123. În înscrisurile sale, Paint Graphos a invocat problematica normei denumite *„de minimis”*. În această privință, a făcut trimitere la diferite rapoarte și comunicări ale Comisiei redactate în perioada cuprinsă între anul 1984 și anul 1993 [69] și a susținut că, ținând seama, pe de o parte, de rata impozitului pe profitul întreprinderilor și, pe de altă parte, de pragurile de aplicare a principiului *de minimis* la data declarațiilor de venituri în litigiu, cuantumul impozitelor eludate ar fi în orice caz inferior pragului în vigoare pe parcursul anilor vizați de rectificări.

124. Trebuie să se amintească faptul că norma *de minimis* răspunde cerințelor de simplificare administrativă atât pentru statele membre, cât și pentru serviciile Comisiei, care trebuie să își poată concentra resursele asupra cazurilor de importanță reală la nivelul Uniunii [70].

125. Chiar dacă s-ar presupune că norma *de minimis* se poate aplica societăților cooperative în discuție, ceea ce nu este exclus în principiu, interpretarea principiului respectiv nu este în speță o chestiune simplă, în special din punct de vedere al aplicării dreptului *ratione temporis*.

126. În această privință, considerăm că, dacă instanța națională ar aprecia că dreptul la scutiri a fost contestat și, prin urmare, societățile

68 — Legea nr. 603 din 6 august 1954, Istituzione di una imposta sulle società e modificazioni in materia di imposte indirette sugli affari, GURI nr. 182 din 11 august 1954.

69 — A se vedea al XIV-lea raport cu privire la politica în domeniul concurenței – 1985, alineatul (203) *in fine* și Comunicarea Comisiei din 6 martie 1996 referitoare la ajutoarele *de minimis* (JO C 68, p. 9).

70 — Hotărârea din 7 martie 2002, Italia/Comisia (C-310/99, Rec., p. I-2289, punctul 94).

în cauză nu au putut beneficia în mod real de avantaje fiscale, identificarea măsurii ca ajutor *de minimis* ar trebui să se realizeze având în vedere criteriile în vigoare la momentul în care caracterul acestora de ajutor de stat va fi stabilit definitiv, iar avantajul fiscal eventual care rezultă pentru întreprindere va fi calculat având în vedere Regulamentul nr. 1998/2006.

127. Totuși, dacă instanța de trimitere ar considera că societățile au beneficiat deja de scutiri, ceea ce ne pare exclus, dat fiind că impunerile în cauză nu au devenit definitive din punct de vedere juridic, verificarea ar trebui să fie realizată având în vedere criteriile definite în comunicările Comisiei care erau aplicabile la data faptelor din acțiunile principale.

VIII — Concluzie

128. În temeiul considerațiilor de mai sus, propunem Curții:

— declararea ca inadmisibile a întrebărilor preliminare adresate de Corte suprema di cassazione;

— cu titlu subsidiar, declararea ca admisibilă numai a primei întrebări preliminare și un răspuns în sensul că un regim fiscal al societăților cooperative de producție și de lucrări care vizează, chiar dacă este vorba despre o aplicare schematică, scutirea venitului corespunzător excedentului social generat de munca asociaților, precum cel prevăzut la articolul 11 din DPR nr. 601/1973, în măsura în care rezultă în mod direct din principiile fondatoare și directoare ale sistemului fiscal aplicabil în ceea privește impozitarea societăților cooperative, nu poate fi considerat un ajutor de stat în sensul articolului 87 alineatul (1) CE.