

Corte Giustizia CE, Sez. I, 08 settembre 2011, cause riunite n. C-78/08, C-79/08, C-80/08

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione dell'art. 87 CE e del principio del divieto di abuso del diritto in materia tributaria.

2 Tali domande sono state sollevate nell'ambito di tre controversie nelle quali sono contrapposti, rispettivamente, il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate alla Paint Graphos Soc. coop. arl (in prosieguo: la «Paint Graphos») (C-78/08), l'Adige Carni Soc. coop. arl, in liquidazione (in prosieguo: l'«Adige Carni»), all'Agenzia delle Entrate e al Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-79/08), nonché il Ministero delle Finanze al sig. Franchetto (C-80/08), relativamente a domande dirette ad ottenere varie esenzioni fiscali di cui beneficiano le società cooperative di produzione e lavoro in applicazione del diritto tributario italiano.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 Il 10 dicembre 1998 la Commissione delle Comunità europee ha pubblicato una comunicazione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese (GU C 384, pag. 3; in prosieguo: la «comunicazione sulla tassazione diretta delle imprese»), con lo scopo di chiarire taluni aspetti nel settore degli aiuti di Stato sotto forma di misure fiscali.

4 In seguito all'adozione del regolamento (CE) del Consiglio 22 luglio 2003, n. 1435, relativo allo statuto della Società cooperativa europea (SCE) (GU L 207, pag. 1), la Commissione, nella comunicazione 23 febbraio 2004 al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni sulla promozione delle società cooperative in Europa [COM(2004) 18 def.; in prosieguo: la «comunicazione sulla promozione delle società cooperative in Europa»], ha messo in rilievo le caratteristiche specifiche delle cooperative e ha presentato misure dirette a promuovere lo sviluppo di tale forma di società negli Stati membri.

La normativa nazionale

5 L'art. 45 della Costituzione italiana stabilisce quanto segue:

«La Repubblica riconosce la funzione sociale della cooperazione a carattere di mutualità e senza fini di speculazione privata. La legge ne promuove e favorisce l'incremento con i mezzi più idonei e ne assicura, con gli opportuni controlli, il carattere e le finalità.

La legge provvede alla tutela e allo sviluppo dell'artigianato».

6 Il decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, recante «Disciplina delle agevolazioni tributarie» (Supplemento ordinario alla GURI n. 268 del 16 ottobre 1973, pag. 3), nella versione in vigore all'epoca dei fatti oggetto della causa principale, ossia dal 1984 al 1993 (in prosieguo: il «DPR n. 601/1973»), così disponeva:

«Articolo 10 (Cooperative agricole e della piccola pesca)

1. Sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi i redditi conseguiti da società cooperative agricole e loro consorzi mediante l'allevamento di animali con mangimi ottenuti per almeno un quarto dai terreni dei soci nonché mediante la manipolazione, trasformazione e alienazione, nei limiti stabiliti alla lettera c) dell'art. 28 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, di prodotti agricoli e zootecnici e di animali conferiti dai soci nei limiti della potenzialità dei loro terreni.

2. Se le attività esercitate dalla cooperativa o dai soci eccedono i limiti di cui al precedente comma ed alle lettere b) e c) dell'art. 28 del predetto decreto, l'esenzione compete per la parte del reddito della cooperativa o del consorzio corrispondente al reddito agrario dei terreni dei soci.

3. I redditi conseguiti dalle cooperative della piccola pesca e dai loro consorzi sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi. Sono considerate cooperative della piccola pesca quelle che esercitano professionalmente la pesca marittima con l'impiego esclusivo di navi assegnate alle categorie 3 e 4 di cui all'art. 8 del decreto del Presidente della Repubblica 2 ottobre 1968, n. 1639, o la pesca in acque interne.

Articolo 11 (Cooperative di produzione e di lavoro)

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

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

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

Articolo 12 (Altre società cooperative)

1. Per le società cooperative e loro consorzi diversi da quelli indicati dagli articoli 10 e 11 l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi sono ridotte di un quarto.

2. Ai fini dell'imposta locale sui redditi la società o il consorzio ha facoltà di optare per l'applicazione delle deduzioni previste nel quarto comma dell'art. 7 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 599, in luogo della riduzione di cui al comma precedente. L'opzione deve essere esercitata in sede di dichiarazione annuale, alla quale deve essere allegato, a pena di nullità, l'elenco dei soci cui si riferiscono le deduzioni.

3. Per le società cooperative di consumo e loro consorzi, ferme restando le disposizioni dei precedenti commi, sono ammesse in deduzione dal reddito le somme ripartite tra i soci sotto forma di restituzione di una parte del prezzo delle merci acquistate.

Articolo 13 (Finanziamenti dei soci)

1. Sono esenti dall'imposta locale sui redditi gli interessi sulle somme che, oltre alle quote di capitale sociale, i soci persone fisiche versano alla società cooperative e loro consorzi o che questi trattengono ai soci stessi, a condizione:

a) che i versamenti e le trattenute siano effettuati esclusivamente per il conseguimento dell'oggetto sociale e non superino, per ciascun socio, la somma di lire quaranta milioni. Tale limite è elevato a lire ottanta milioni per le cooperative di conservazione, lavorazione, trasformazione ed alienazione di prodotti agricoli e per le cooperative di produzione e lavoro;

b) che gli interessi corrisposti sulle predette somme non superino la misura massima degli interessi spettanti ai detentori dei buoni postali fruttiferi.

(...)

Articolo 14 (Condizioni di applicabilità delle agevolazioni)

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

2. I requisiti della mutualità si ritengono sussistenti quando negli statuti sono espressamente e inderogabilmente previste le condizioni indicate nell'art. 26 del decreto legislativo 14 dicembre 1947, n. 1577, [recante provvedimenti per la cooperazione (GURI n. 17 del 22 gennaio 1948)] e successive

modificazioni (in prosieguo: il «decreto legislativo n. 1577/1947») e tali condizioni sono state in fatto osservate nel periodo di imposta e nei cinque precedenti, ovvero nel minor periodo di tempo trascorso dall'approvazione degli statuti stessi.

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

7 L'art. 26 del decreto legislativo n. 1577/1947 è redatto come segue:

«Agli effetti tributari si presume la sussistenza dei requisiti mutualistici quando negli statuti delle cooperative siano contenute le seguenti clausole:

a) divieto di distribuzione dei dividendi superiori alla ragione dell'interesse legale ragguagliato al capitale effettivamente versato;

b) divieto di distribuzione delle riserve tra i soci durante la vita sociale;

c) devoluzione, in caso di scioglimento della società, dell'intero patrimonio sociale - dedotto soltanto il capitale versato e i dividendi eventualmente maturati - a scopi di pubblica utilità conformi allo spirito mutualistico.

(...)».

8 L'art. 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, recante modificazioni alla disciplina dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e al regime tributario dei dividendi e degli aumenti di capitale, adeguamento del capitale minimo delle società e altre norme in materia fiscale e societaria (GURI n. 343 del 17 dicembre 1977; in prosieguo: la «legge n. 904/1977»), così dispone:

«Fermo restando quanto disposto nel titolo III del decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni ed integrazioni, non concorrono a formare il reddito imponibile delle società cooperative e dei loro consorzi le somme destinate alle riserve indivisibili, a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento».

Le cause principali

La causa C-78/08

9 A seguito di controlli effettuati dalla Guardia di Finanza, l'amministrazione finanziaria di Matera ha notificato alla Paint Graphos, società cooperativa di diritto italiano, un avviso di accertamento con cui rettificava, per il 1993, l'importo del suo reddito ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (in prosieguo: l'«IRPEG») e dell'imposta locale sui redditi (in prosieguo: l'«ILOR»). Con il medesimo avviso l'amministrazione finanziaria ha negato a detta società il diritto alle agevolazioni fiscali di cui alla normativa italiana a favore delle cooperative.

10 La Paint Graphos ha impugnato l'avviso di accertamento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Matera, rivendicando la spettanza delle agevolazioni in questione. La Commissione tributaria provinciale di Matera ha accolto il ricorso.

11 L'amministrazione finanziaria ha proposto appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Basilicata, la quale ha confermato la sentenza di primo grado.

12 Il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate hanno proposto ricorso per cassazione avverso tale sentenza, facendo valere segnatamente la violazione e la falsa applicazione degli artt. 11 e 14 del DPR n. 601/1973.

La causa C-79/08

13 Con avviso di accertamento 8 giugno 1999 l'amministrazione finanziaria di Rovigo ha notificato all'Adige Carni, società cooperativa di diritto italiano, la decadenza dai benefici delle agevolazioni fiscali di cui agli artt. 10 e seguenti del DPR n. 601/1973, l'aumento del suo reddito imponibile per l'anno 1993 nonché la conseguente maggiorazione dell'IRPEG e dell'ILOR dovute dalla società di cui trattasi. Detta amministrazione finanziaria rilevava in particolare costi non deducibili, in quanto non documentati o non inerenti all'esercizio di competenza. Sulla base di un verbale della Guardia di finanza si contestava anche l'emissione da parte della società Italcarni Srl di fatture per operazioni inesistenti, e si recuperava a reddito la relativa somma. Considerato che tale somma non era stata contabilizzata come reddito dall'Adige Carni, l'amministrazione in questione reputava che la stessa fosse stata distribuita ai soci in violazione dell'art. 11 del citato DPR.

14 L'Adige Carni ha impugnato l'avviso di accertamento controverso davanti alla Commissione tributaria provinciale di Rovigo, che, accogliendo il ricorso, lo ha annullato.

15 L'amministrazione finanziaria ha proposto appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale, la quale ha confermato l'avviso di accertamento e conseguentemente la decadenza dell'Adige Carni dalle esenzioni fiscali di cui aveva fruito.

16 Quest'ultima ha proposto quindi ricorso per cassazione, deducendo - inter alia - l'omessa ed insufficiente motivazione del provvedimento di revoca delle agevolazioni fiscali.

La causa C-80/08

17 L'amministrazione finanziaria di Monfalcone ha rettificato le dichiarazioni dei redditi presentate dal sig. Franchetto, cittadino italiano, per gli anni dal 1984 al 1988 poiché questi, in quanto socio della società cooperativa di diritto italiano Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico a r.l. (in prosieguo: la «Cooperativa Maricoltori»), avente ad oggetto l'allevamento e la vendita di molluschi, aveva operato sul mercato come imprenditore in nome proprio, alla stregua di altri soci, mentre tale società, a nome della quale erano emesse le fatture di acquisto e vendita, riceveva per ogni vendita una commissione per ogni servizio reso, distribuendo il sovrapprezzo ai soci anziché accantonarlo nell'apposito fondo.

18 Relativamente alla Cooperativa Maricoltori sono state contestate le esenzioni dall'IRPEG per gli anni 1984 e 1985 e sono stati recuperati dall'amministrazione finanziaria di Monfalcone gli importi corrispondenti. Quanto al ricorso proposto da tale società e vertente sull'anno d'imposta 1985, esso è stato respinto dalla Commissione tributaria di primo grado di Trieste, mentre l'anno 1984 risultava coperto da un condono fiscale.

19 Il sig. Franchetto ha impugnato l'accertamento emesso nei suoi confronti dinanzi alla Commissione tributaria di primo grado di Trieste, sostenendo che non poteva essere negata in capo a tale società la sussistenza dei requisiti dell'impresa cooperativistica senza che fosse stato preventivamente acquisito sul punto il parere del Ministero del Lavoro, ai sensi dell'art. 14 del DPR n. 601/1973.

20 La Commissione tributaria di primo grado di Trieste ha accolto il ricorso del sig. Franchetto.

21 Quest'ultimo è rimasto invece soccombente nell'appello interposto dall'amministrazione finanziaria di Monfalcone dinanzi alla Commissione tributaria di secondo grado di Trieste, avendo quest'ultima rilevato che la Cooperativa Maricoltori non perseguiva scopi mutualistici, ma «consortili».

22 Adita dal sig. Franchetto, il quale ha sostenuto che la sua posizione fosse quella di un socio lavoratore di una cooperativa dichiarata tale nel relativo statuto, la Commissione tributaria centrale di Roma, senza esaminare nel merito gli argomenti dedotti dal ricorrente, ha concluso che alla citata società cooperativa non potevano essere negati i benefici fiscali senza la previa acquisizione del parere obbligatorio del Ministero del Lavoro.

23 Il Ministero delle Finanze ha impugnato in cassazione la sentenza di tale giudice, deducendo segnatamente una violazione dell'art. 14 del DPR n. 601/1973, poiché l'accertamento era rivolto nei confronti del socio, non della cooperativa in quanto tale, e pertanto non era necessario chiedere alcun parere al Ministero del Lavoro.

24 Con ordinanza del presidente della Corte 31 marzo 2008 le cause da C-78/08 a C-80/08 sono state riunite ai fini della trattazione scritta e orale nonché della sentenza.

Le questioni pregiudiziali

25 Dopo aver riscontrato che le cause dinanzi ad essa pendenti riguardano il diritto ad esenzioni totali o parziali da varie imposte, concesse dalla normativa italiana a favore delle sole società cooperative, in considerazione dello specifico obiettivo economico da queste perseguito, il quale è riconosciuto dall'art. 45 della Costituzione italiana, che valorizza la funzione sociale e il carattere essenzialmente mutualistico di tale tipo di società, la Corte Suprema di cassazione considera che, ai fini della verifica della compatibilità delle agevolazioni di cui trattasi con il diritto dell'Unione, occorre preliminarmente stabilire se, ed eventualmente a quali condizioni, la circostanza che le società cooperative di cui trattasi realizzino in tal modo un risparmio fiscale, spesso rilevante, costituisca un aiuto incompatibile con il mercato comune ai sensi dell'art. 87, n. 1,

CE. Siffatta incompatibilità comporterebbe difatti, a causa dell'efficacia diretta dell'art. 88, n. 3, CE, l'obbligo per le autorità nazionali, comprese quelle giurisdizionali, di disapplicare il DPR n. 601/1973.

26 Analogamente, se la circostanza che le società in parola abbiano scelto la forma della società cooperativa configurasse un abuso di diritto tale da alterare le regole del mercato, la libera concorrenza e il principio di parità di trattamento, ne conseguirebbe nella fattispecie l'inopponibilità della forma giuridica della società cooperativa all'amministrazione finanziaria, che potrebbe quindi tassare tali società in forza del regime fiscale ordinario applicabile alle società a scopo di lucro. La Corte suprema di cassazione reputa necessario interrogarsi sulla giustificazione e sulla proporzionalità delle agevolazioni in discussione, tenuto conto non solamente delle dimensioni e delle quote di mercato di talune società cooperative, ma altresì dell'inadeguatezza del sistema di controllo quale strutturato dal diritto nazionale.

27 In proposito il giudice del rinvio osserva che solo grazie all'intervento della Polizia tributaria è emerso che le società cooperative di cui alle cause principali non perseguivano una finalità mutualistica, contrariamente alle loro affermazioni e a quanto previsto dai rispettivi statuti, mentre gli organi di vigilanza preposti a garantire il rispetto delle condizioni relative allo scopo mutualistico richieste dalla normativa italiana non sono stati in grado di svelare siffatta anomalia. Orbene, simili falle del sistema di vigilanza sarebbero idonee a facilitare gli abusi in sede di applicazione dei criteri che consentono alle società cooperative di godere di un regime impositivo più favorevole.

28 In tale contesto la Corte suprema di cassazione ha deciso di sospendere i procedimenti e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali, formulate in termini identici nelle tre cause da C-78/08 a C-80/08:

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

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

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

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

Sulla ricevibilità delle domande di pronuncia pregiudiziale

29 La Paint Graphos, l'Adige Carni e i governi che hanno presentato osservazioni alla Corte, tranne il governo francese, nonché la Commissione, manifestano dubbi riguardo alla ricevibilità delle presenti domande di pronuncia pregiudiziale o, per lo meno, dell'uno o dell'altro dei quesiti formulati. Essi si sono pertanto espressi circa il merito delle questioni meramente in subordine.

30 A tale proposito, si deve rammentare anzitutto che, nell'ambito del procedimento ex art. 267 TFUE, spetta soltanto al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze della causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di emettere la propria sentenza, sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Di conseguenza, se le questioni sollevate vertono sull'interpretazione del diritto dell'Unione, la Corte, in via di principio, è tenuta a statuire (v., in particolare, sentenza 10 giugno 2010, cause riunite C-395/08 e C-396/08, Bruno e a., non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 18 e giurisprudenza ivi citata).

31 Secondo costante giurisprudenza, le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione sollevate dal giudice nazionale nel contesto di diritto e di fatto che egli individua sotto la propria responsabilità, del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono di una presunzione di pertinenza. Il rifiuto, da parte della Corte, di pronunciarsi su una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta da un giudice nazionale è possibile soltanto qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcun rapporto con l'effettività o l'oggetto della causa principale, qualora la questione sia di tipo ipotetico, oppure qualora la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte (sentenze 7 giugno 2007, cause riunite da C-222/05 a C-225/05, van der Weerd e a., Racc. pag. I-4233, punto 22; 22 giugno 2010, cause riunite C-188/10 e C-189/10, Melki e Abdeli, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 27, nonché Bruno e a., cit., punto 19).

32 Pertanto, solo in ipotesi eccezionali spetta alla Corte esaminare le condizioni in cui è adita dal giudice nazionale (v., in tal senso, sentenza 13 marzo 2001, causa C-379/98, PreussenElektra, Racc. pag. I-2099, punto 39). Infatti, lo spirito di collaborazione che deve caratterizzare il funzionamento del rinvio pregiudiziale implica che, dal canto suo, il giudice nazionale tenga presente la funzione assegnata alla Corte, che è quella di contribuire all'amministrazione della giustizia negli Stati membri, e non di esprimere pareri consultivi su questioni generali o ipotetiche (sentenza 12 giugno 2003, causa C-112/00, Schmidberger, Racc. pag. I-5659, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

33 Relativamente alle presenti domande di pronuncia pregiudiziale, il giudice nazionale, con le prime due questioni, chiede se le misure fiscali agevolative che la disciplina interna in discussione concede alle società cooperative siano compatibili con il diritto dell'Unione e, più specificamente, se dette agevolazioni possano essere qualificate come «aiuti di Stato» ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE.

34 Orbene, per giurisprudenza costante, benché non spetti alla Corte pronunciarsi, nell'ambito di un procedimento ex art. 267 TFUE, sulla compatibilità di norme di diritto interno con il diritto dell'Unione né interpretare disposizioni legislative o regolamentari nazionali, essa, tuttavia, è competente a fornire al giudice del rinvio tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto dell'Unione che gli consentano di pronunciarsi su tale compatibilità per la definizione della causa sottoposta alla sua cognizione (v., in particolare, sentenze 15 dicembre 1993, causa C-292/92, Hünermund e a., Racc. pag. I-6787, punto 8, nonché 27 novembre 2001, cause riunite C-285/99 e C-286/99, Lombardini e Mantovani, Racc. pag. I-9233, punto 27).

35 Più precisamente, è già stato dichiarato che la competenza della Commissione ad esaminare la compatibilità di un aiuto con il mercato comune non osta a che un giudice nazionale sottoponga alla Corte una questione pregiudiziale sull'interpretazione della nozione di aiuto (sentenza 29 giugno 1999, causa C-256/97, DM Transport, Racc. pag. I-3913, punto 15). Pertanto, la Corte può in particolare fornire al giudice del rinvio gli elementi di interpretazione di diritto dell'Unione che gli consentano di stabilire se una misura nazionale possa essere qualificata come aiuto di Stato ai sensi di tale diritto (v. sentenza 10 giugno 2010, causa C-140/09, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

36 Di conseguenza, la circostanza che le prime due questioni siano state formulate in modo da fare riferimento alla compatibilità del DPR n. 601/1973 con le pertinenti disposizioni del diritto dell'Unione non è tale da comportare la loro irricevibilità.

37 Il medesimo ragionamento va applicato alla circostanza che la prima di tali due questioni faccia riferimento agli artt. 10 e 12 del DPR n. 601/1973, i quali riguardano società cooperative diverse da quelle di produzione e lavoro, e ciò malgrado la Corte suprema di cassazione abbia qualificato le società cooperative di cui alle cause principali come «cooperative di produzione e lavoro» ai sensi dell'art. 11 del menzionato decreto. Le prime due questioni poste devono infatti essere considerate ricevibili nella misura in cui riguardino la situazione di quest'ultimo tipo di cooperative come risultante alla luce dell'art. 11 del menzionato decreto, letto, all'occorrenza, in combinato disposto con gli artt. 13 e 14 del medesimo.

38 Tenuto conto delle suesposte considerazioni, le prime due questioni, che occorre esaminare congiuntamente, devono quindi essere intese come dirette ad accertare, in sostanza, se, ed eventualmente in che misura, le agevolazioni fiscali di cui beneficiano le società cooperative di produzione e lavoro del tipo di quelle oggetto delle cause principali, in forza di una normativa come quella contenuta nell'art. 11 del DPR n. 601/1973, possano essere qualificate come «aiuti di Stato» ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE.

39 Quanto alla terza questione, si deve necessariamente constatare che la Corte suprema di cassazione vi richiama modifiche legislative avvenute successivamente alla data dei fatti di cui alle cause principali. In tal senso, anche il riferimento alla legge n. 311 del 2004, contenuto in detta questione, è privo di pertinenza per la soluzione delle controversie di cui il giudice del rinvio è investito. Di conseguenza, la terza questione è irricevibile.

40 Riguardo alla quarta questione sollevata dal giudice a quo, relativa all'eventuale abuso del diritto commesso dalle società di cui trattasi nelle cause principali, si deve ricordare che, secondo quanto ribadito in una giurisprudenza costante della Corte, i soggetti di diritto non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione (v., in particolare, sentenze 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a., Racc. pag. I-1609, punto 68, nonché 20 settembre 2007, causa C-16/05, Tum e Dari, Racc. pag. I-7415, punto 64).

41 È tuttavia pacifico che le agevolazioni concesse in applicazione del DPR n. 601/1973 alle società cooperative di cui alle cause principali sono state istituite esclusivamente dal diritto interno italiano, e non dal diritto dell'Unione. Pertanto è escluso che, nella fattispecie, si configuri una violazione del principio del divieto di abuso del diritto in forza del diritto dell'Unione.

42 Conseguentemente, poiché la quarta questione non attiene all'interpretazione del diritto dell'Unione, la Corte non è competente a pronunciarsi.

Sulle questioni pregiudiziali

43 Ai fini della soluzione delle prime due questioni, quali riformulate al punto 38 della presente sentenza, occorre fornire al giudice del rinvio i necessari elementi d'interpretazione delle condizioni cui l'art. 87, n. 1, CE subordina la qualificazione di una misura nazionale come aiuto di Stato, ossia, in primo luogo, il finanziamento di tale misura da parte dello Stato o mediante risorse statali, in secondo luogo, la selettività di detta misura, nonché, in terzo luogo, l'incidenza della stessa sugli scambi tra Stati membri e la distorsione della concorrenza risultante da siffatta misura. Queste condizioni devono quindi essere esaminate in successione.

Sulla condizione consistente nel finanziamento della misura da parte dello Stato o mediante risorse statali

44 L'art. 87, n. 1, CE riguarda gli «aiuti concessi dallo Stato, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma».

45 Secondo costante giurisprudenza, il concetto di aiuto è più ampio di quello di sovvenzione, poiché esso vale a designare non soltanto prestazioni positive, come le sovvenzioni stesse, ma anche interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che, di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, hanno la stessa natura e producono identici effetti (v., in particolare, sentenze 8 novembre 2001, causa C-143/99, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Racc. pag. I-8365, punto 38; 15 luglio 2004, causa C-501/00, Spagna/Commissione, Racc. pag. I-6717, punto 90 e giurisprudenza ivi citata, nonché 10 gennaio 2006, causa C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze e a., Racc. pag. I-289, punto 131).

46 Ne deriva che un provvedimento mediante il quale le pubbliche autorità accordino a determinate imprese un'esenzione fiscale che, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello Stato, collochi i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri contribuenti costituisce

un «aiuto di Stato» ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE. Allo stesso modo, può costituire un aiuto di Stato una misura che conceda a talune imprese una riduzione d'imposta o un rinvio del pagamento del tributo normalmente dovuto (sentenza Cassa di Risparmio di Firenze e a., cit., punto 132).

47 Occorre quindi constatare che una misura nazionale come quella in discussione nelle cause principali è riconducibile a un finanziamento statale.

Sulla condizione consistente nella selettività della misura controversa

48 L'art. 87, n. 1, CE vieta gli aiuti che favoriscano «talune imprese o talune produzioni», vale a dire gli aiuti selettivi.

49 La qualificazione di una misura fiscale nazionale come «selettiva» presuppone, in un primo momento, l'identificazione e il previo esame del regime tributario comune o «normale» applicabile nello Stato membro interessato. Successivamente, si deve valutare e accertare, a fronte di tale regime tributario ordinario o «normale», l'eventuale selettività del vantaggio concesso dalla misura fiscale considerata dimostrando che quest'ultima deroga a tale regime ordinario, in quanto introduce differenziazioni tra operatori che si trovano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito dal sistema tributario di tale Stato membro, in una situazione fattuale e giuridica analoga (v., in tal senso, sentenza 6 settembre 2006, causa C-88/03, Portogallo/Commissione, Racc. pag. I-7115, punto 56).

50 Sotto questo profilo, dagli elementi a disposizione della Corte emerge, da un lato, che, ai fini del calcolo dell'imposta sul reddito delle società, la base imponibile delle cooperative di produzione e lavoro interessate viene determinata allo stesso modo di quella degli altri tipi di società, vale a dire in funzione dell'importo degli utili netti risultanti dall'esercizio dell'attività dell'impresa al termine dell'anno d'imposta. Occorre pertanto considerare che l'imposta sulle società costituisce il regime giuridico di riferimento cui rapportare la valutazione dell'eventuale carattere selettivo della misura in discussione.

51 D'altro canto, si deve rilevare che, in deroga alla previsione generale applicabile alle persone giuridiche, i redditi imponibili conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro interessate sono esenti dall'imposta sulle società. Dette cooperative beneficiano quindi di un'agevolazione fiscale cui non possono invece accedere le società a scopo di lucro.

52 Dall'art. 11 del DPR n. 601/1973 discende che un'agevolazione fiscale del genere di quella oggetto delle cause principali non si applica a tutti gli operatori economici, ma è concessa in considerazione della natura giuridica dell'impresa, società cooperativa o meno (v., in tal senso, sentenza Cassa di Risparmio di Firenze e a., cit., punto 136).

53 Occorre poi sottolineare che un aiuto può essere selettivo con riferimento all'art. 87, n. 1, CE anche quando riguardi un intero settore economico (v., in particolare, sentenza 17 giugno 1999, causa C-75/97, Belgio/Commissione, Racc. pag. I-3671, punto 33).

54 Di conseguenza, è necessario accertare se esenzioni fiscali come quelle di cui alle cause principali siano tali da favorire talune imprese o talune produzioni rispetto ad altre imprese che si trovano in una situazione di fatto e di diritto analoga sotto il profilo dello scopo perseguito dal regime dell'imposta sulle società, ossia l'imposizione dei redditi delle società.

55 In proposito si deve rilevare che le cooperative, forma in cui sono costituiti i soggetti giuridici di cui alle cause principali, sono rette da principi di funzionamento peculiari, che le differenziano nettamente dagli altri operatori economici. Sia il legislatore dell'Unione, adottando il regolamento n. 1435/2003, che la Commissione, nella sua comunicazione sulla promozione delle società cooperative in Europa, hanno posto in evidenza tali caratteristiche specifiche.

56 Dette caratteristiche si traducono fundamentalmente, come enunciato all'ottavo 'considerando' del menzionato regolamento, nel principio della preminenza della persona, che si riflette nelle norme specifiche riguardanti le condizioni di ammissione, di recesso e di esclusione dei soci. Inoltre, il decimo 'considerando' del medesimo regolamento precisa che, in caso di liquidazione, l'attivo netto e le riserve dovrebbero essere devolute ad un'altra entità cooperativa avente finalità o obiettivi di interesse generale analoghi.

57 Riguardo alla gestione delle cooperative, si deve sottolineare che queste ultime non sono gestite per il lucro di investitori esterni. In base all'ottavo e al decimo 'considerando' del regolamento n. 1435/2003, nonché al punto 1.1 della comunicazione sulla promozione delle società cooperative in Europa, il controllo della società è equamente ripartito tra i soci, rispecchiando quindi la regola «una persona, un voto». Le riserve e gli utili sono conseguentemente detenuti in comune, sono indivisibili e devono essere destinati all'interesse comune dei soci.

58 Relativamente al funzionamento delle società cooperative, occorre rilevare che, tenuto conto della preminenza della persona, queste sono finalizzate, come indicano segnatamente il decimo 'considerando' del regolamento n. 1435/2003 e il punto 1.1 della comunicazione sulla promozione delle società cooperative in Europa, al reciproco vantaggio dei loro soci, i quali sono al tempo stesso utilizzatori, clienti o fornitori, affinché ciascuno di essi possa trarre profitto dall'attività della cooperativa in base alla propria partecipazione nella medesima e in proporzione alle proprie transazioni con tale società.

59 Peraltro, come precisato dal punto 2.2.3 della menzionata comunicazione, le società cooperative non hanno o hanno scarso accesso ai mercati dei capitali, cosicché il loro sviluppo dipende dai loro fondi propri o dal credito. Tale situazione è dovuta al fatto che le quote delle società cooperative non sono quotate in borsa e, pertanto, non sono negoziabili. Inoltre, come messo parimenti in risalto dal decimo 'considerando' del regolamento n. 1435/2003, il tasso di rendimento del capitale conferito e delle partecipazioni è limitato, il che rende l'investimento in una società cooperativa meno vantaggioso.

60 Il margine di profitto di questo specifico tipo di società è di conseguenza nettamente inferiore a quello delle società di capitali, che meglio si possono adeguare alle esigenze del mercato.

61 Tenuto conto delle specifiche caratteristiche proprie delle cooperative, risulta quindi necessario constatare che non si può, in via di principio, considerare che società cooperative di produzione e lavoro come quelle in discussione nelle cause principali si trovino in una situazione di fatto e di diritto analoga a quella delle società commerciali, purché, tuttavia, esse operino nell'interesse economico dei loro soci e intrattengano con questi ultimi una relazione non puramente commerciale, bensì personale particolare, in cui essi siano attivamente partecipi e abbiano diritto ad un'equa ripartizione dei risultati economici.

62 Infatti, cooperative di produzione e lavoro che presentassero caratteristiche diverse da quelle inerenti a siffatto tipo di società non perseguirebbero realmente una finalità mutualistica e dovrebbero pertanto essere distinte dal modello descritto nella comunicazione della Commissione sulla promozione delle società cooperative in Europa.

63 In ultima analisi, spetta al giudice del rinvio verificare, alla luce del complesso delle circostanze che caratterizzano le cause di cui è investito, se, in funzione dei criteri di cui ai punti 55-62 della presente sentenza, le cooperative di produzione e lavoro in discussione nelle cause principali si trovino effettivamente in una situazione analoga a quella delle società a scopo di lucro soggette all'imposta sulle società.

64 Nel caso in cui il giudice nazionale concludesse che, nelle cause di cui è investito, la condizione esposta al punto precedente è effettivamente soddisfatta, occorrerebbe ancora stabilire, conformemente alla giurisprudenza della Corte, se esenzioni fiscali come quelle oggetto delle cause principali siano giustificate dalla natura o dalla struttura generale del sistema nel quale si inseriscono (v., in tal senso, sentenza *Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, cit., punto 42).

65 In tal senso, una misura in deroga rispetto all'applicazione del sistema tributario generale può essere giustificata qualora lo Stato membro interessato possa dimostrare che tale misura discende direttamente dai principi informativi o basilari del suo sistema tributario (v. sentenza *Portogallo/Commissione*, cit., punto 81).

66 In tale contesto, occorre fornire al giudice del rinvio le seguenti precisazioni al fine di consentirgli di pronunciarsi utilmente nelle cause di cui è investito.

67 Va rammentato anzitutto che la Corte ha dichiarato in più occasioni che lo scopo perseguito dagli interventi statali non è sufficiente a sottrarli ipso facto alla qualificazione come «aiuti» ai sensi dell'art. 87 CE (v., in particolare, sentenza 22 dicembre 2008, causa C-487/06 P, *British Aggregates/Commissione*, Racc. pag. I-10505, punto 84 e giurisprudenza ivi citata).

68 L'art. 87, n. 1, CE, infatti, non distingue a seconda delle cause o degli obiettivi di una misura statale, ma definisce tale misura in funzione dei suoi effetti (sentenza *British Aggregates/Commissione*, cit., punto 85 e giurisprudenza ivi citata).

69 Si deve altresì ricordare che una misura in deroga rispetto all'applicazione del sistema tributario generale può essere giustificata qualora tale misura discenda direttamente dai principi informatori o basilari di tale sistema tributario. In proposito occorre distinguere tra, da un lato, gli obiettivi che persegue un determinato regime tributario e che sono ad esso esterni e, dall'altro, i meccanismi inerenti al sistema tributario stesso, che sono necessari per il raggiungimento di tali obiettivi (v., in tal senso, sentenza Portogallo/Commissione, cit., punto 81).

70 Di conseguenza, esenzioni fiscali che fossero riconducibili a uno scopo estraneo al sistema impositivo in cui si collocano non possono sottrarsi alle esigenze derivanti dall'art. 87, n. 1, CE.

71 Inoltre, come emerge dal punto 25 della comunicazione sulla tassazione diretta delle imprese, la Commissione ritiene che la natura o la struttura generale del sistema tributario nazionale possa essere legittimamente adottata per giustificare la circostanza che le cooperative che distribuiscono tutti gli utili ai propri soci non siano tassate a livello della cooperativa, purché l'imposta venga riscossa in capo ai soci.

72 Infine, come fatto valere nelle sue osservazioni scritte, la Commissione considera altresì che una misura nazionale non può trovare legittima giustificazione nella natura o nella struttura generale del sistema tributario nazionale in discussione laddove consente l'esenzione dall'imposta sugli utili derivanti da scambi con soggetti non membri della cooperativa o la deduzione di somme versate a questi ultimi a titolo di retribuzione.

73 È inoltre necessario vigilare affinché sia rispettato il requisito della coerenza di una data agevolazione, non solamente con le caratteristiche inerenti al sistema tributario di cui trattasi, ma anche relativamente all'attuazione di detto sistema.

74 Spetta quindi allo Stato membro interessato realizzare e far applicare procedure di controllo e di vigilanza opportune al fine di garantire la coerenza delle specifiche misure fiscali introdotte a favore delle società cooperative con la logica e la struttura generale del sistema tributario ed evitare che enti economici scelgano questa specifica forma giuridica esclusivamente al fine di godere delle agevolazioni in materia d'imposte previste per siffatto tipo di società. Spetta al giudice del rinvio verificare se tale condizione sia soddisfatta nella causa principale.

75 In ogni caso, affinché esenzioni fiscali come quelle di cui alle cause principali possano essere giustificate in base alla natura o alla struttura generale del sistema tributario dello Stato membro interessato, è inoltre necessario garantire che siano conformi al principio di proporzionalità e non eccedano i limiti di ciò che è necessario, nel senso che il legittimo obiettivo perseguito non potrebbe essere raggiunto attraverso misure di portata minore.

76 È tenendo conto del complesso dei citati elementi d'interpretazione del diritto dell'Unione, quali forniti dalla Corte ai punti 64-75 della presente sentenza, che spetterà al giudice del rinvio valutare se le agevolazioni fiscali previste a favore delle società cooperative di produzione e lavoro di cui alle cause

principali siano giustificate alla luce della natura e della struttura generale del sistema tributario interessato.

Sulle condizioni consistenti nell'incidenza sugli scambi tra Stati membri e nella distorsione della concorrenza

77 L'art. 87, n. 1, CE vieta gli aiuti che incidono sugli scambi tra Stati membri e falsano o minacciano di falsare la concorrenza.

78 Per qualificare una misura nazionale come aiuto di Stato non è necessario dimostrare un'incidenza effettiva dell'aiuto di cui trattasi sugli scambi tra gli Stati membri e un'effettiva distorsione della concorrenza, ma basta esaminare se tale aiuto sia idoneo a incidere su tali scambi e a falsare la concorrenza (sentenze 29 aprile 2004, causa C-372/97, Italia/Commissione, Racc. pag. I-3679, punto 44; 15 dicembre 2005, causa C-148/04, Unicredito Italiano, Racc. pag. I-11137, punto 54, nonché Cassa di Risparmio di Firenze e a., cit., punto 140).

79 In particolare, quando l'aiuto concesso da uno Stato membro rafforza la posizione di un'impresa rispetto ad altre imprese concorrenti nell'ambito degli scambi intracomunitari, questi ultimi devono ritenersi influenzati dall'aiuto (v., in particolare, citate sentenze Unicredito Italiano, punto 56 e giurisprudenza ivi citata, nonché Cassa di Risparmio di Firenze e a., punto 141).

80 A questo proposito, non è necessario che l'impresa beneficiaria dell'aiuto partecipi direttamente agli scambi intracomunitari. Infatti, quando uno Stato membro concede un aiuto ad un'impresa, l'attività sul mercato nazionale può risultarne mantenuta o incrementata, con conseguente diminuzione delle possibilità per le imprese con sede in altri Stati membri di penetrare nel mercato di tale Stato membro. Inoltre, il rafforzamento di un'impresa che fino a quel momento non partecipava a scambi intracomunitari può metterla nella condizione di penetrare nel mercato di un altro Stato membro (citare sentenze Unicredito Italiano, punto 58, nonché Cassa di Risparmio di Firenze e a., punto 143).

81 Occorre pertanto constatare che un'agevolazione fiscale del genere di quella in discussione nelle cause principali è idonea ad incidere sugli scambi tra gli Stati membri e a falsare la concorrenza ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE.

82 Alla luce del complesso delle considerazioni suesposte, le questioni sollevate, quali riformulate al punto 38 della presente sentenza, devono essere risolte dichiarando che esenzioni fiscali come quelle in discussione nelle cause principali, concesse alle società cooperative di produzione e lavoro in forza di una normativa nazionale del genere di quella contenuta nell'art. 11 del DPR n. 601/1973, costituiscono un «aiuto di Stato» ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE solamente nel caso in cui tutte le condizioni di applicazione di tale disposizione siano soddisfatte. In una situazione come quella all'origine delle controversie di cui è investito il giudice del rinvio, spetterà a quest'ultimo valutare nello specifico il carattere selettivo delle esenzioni fiscali di cui trattasi, nonché la loro eventuale giustificazione alla luce della natura o della struttura generale del sistema tributario nazionale nel quale si inseriscono, stabilendo, segnatamente, se le

società cooperative di cui alle cause principali si trovino di fatto in una situazione analoga a quella di altri operatori costituiti in forma di società a scopo di lucro e, qualora ciò si verificasse, se il trattamento fiscale più favorevole riservato alle menzionate società cooperative sia, da un lato, inerente ai principi fondamentali del sistema impositivo vigente nello Stato membro interessato e, dall'altro, conforme ai principi di coerenza e di proporzionalità.

Sulle spese

83 Nei confronti delle parti nelle cause principali il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

P.Q.M.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

Esenzioni fiscali come quelle in discussione nelle cause principali, concesse alle società cooperative di produzione e lavoro in forza di una normativa nazionale del genere di quella contenuta nell'art. 11 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, recante disciplina delle agevolazioni tributarie, nella versione in vigore dal 1984 al 1993, costituiscono un «aiuto di Stato» ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE solamente nel caso in cui tutte le condizioni di applicazione di tale disposizione siano soddisfatte. In una situazione come quella all'origine delle controversie di cui è investito il giudice del rinvio, spetterà a quest'ultimo valutare nello specifico il carattere selettivo delle esenzioni fiscali di cui trattasi, nonché la loro eventuale giustificazione alla luce della natura o della struttura generale del sistema tributario nazionale nel quale si inseriscono, stabilendo, segnatamente, se le società cooperative di cui alle cause principali si trovino di fatto in una situazione analoga a quella di altri operatori costituiti in forma di società a scopo di lucro e, qualora ciò si verificasse, se il trattamento fiscale più favorevole riservato alle menzionate società cooperative sia, da un lato, inerente ai principi fondamentali del sistema impositivo vigente nello Stato membro interessato e, dall'altro, conforme ai principi di coerenza e di proporzionalità.