

II

(Actes non législatifs)

DÉCISIONS

DÉCISION DE LA COMMISSION

du 15 décembre 2009

relative aux mesures d'appui au secteur agricole mises à exécution par l'Espagne à la suite de la hausse du coût du carburant

[notifiée sous le numéro C(2009) 9971]

(Le texte en langue espagnole est le seul faisant foi.)

(2010/473/UE)

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne («TFUE») ⁽¹⁾, et notamment son article 108, paragraphe 2, premier alinéa,

après avoir, conformément à l'article 108, paragraphe 2, premier alinéa, du TFUE, mis les intéressés en demeure de lui présenter leurs observations et vu ces observations,

considérant ce qui suit:

I. PROCÉDURE

- (1) Par lettre du 29 septembre 2000, les autorités espagnoles ont notifié à la Commission européenne, conformément à l'article 108, paragraphe 3, du TFUE, les mesures d'aide au secteur agricole mises à exécution par l'Espagne à la suite de la hausse du coût du carburant. Par télécopie du 20 novembre 2000, la Commission a demandé des informations complémentaires. Lesdites informations sont parvenues par lettres du 9 janvier 2001 et du 13 mars 2001.
- (2) Une grande partie des mesures incluses dans la notification a été transférée au registre des aides non notifiées (aide NN 19/01). Une autre partie a été inscrite dans le registre des aides notifiées (N 681/A/2000).
- (3) Par lettre du 11 avril 2001, notifiée le 25 avril 2001, la Commission a notifié à l'Espagne sa décision d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE à l'égard de certaines des mesures et a considéré que certaines autres mesures ne remplissaient pas les conditions requises pour bénéficier des dispositions de l'article 107 du TFUE.

- (4) La décision de la Commission d'ouvrir la procédure a été publiée au *Journal officiel de l'Union européenne* ⁽²⁾. La Commission a invité les intéressés à présenter leurs observations sur les mesures considérées.

- (5) Par lettres du 6 juin 2001 et du 20 décembre 2001, l'Espagne a transmis une série d'observations. La Commission a aussi reçu des observations de la part des intéressés. Ces dernières ont été communiquées à l'Espagne, qui a eu la possibilité de les commenter. Ses commentaires sont parvenus à la Commission par lettres du 1^{er} et du 30 octobre 2001.

- (6) La Commission a adopté une décision finale partiellement négative le 11 décembre 2002, portant le numéro 2003/293/CE ⁽³⁾.

- (7) Le Tribunal a été saisi le 15 avril 2003 d'un recours dirigé contre la Commission européenne et formé par l'*Asociación de Empresarios de Estaciones de Servicio de la Comunidad de Madrid* et la *Federación Catalana de Estaciones de Servicio* ⁽⁴⁾. Le plaignant demandait l'annulation partielle de la décision de la Commission.

- (8) Le Tribunal a, par arrêt du 12 décembre 2006 ⁽⁵⁾, annulé l'article 1^{er} de la décision 2003/293/CE de la Commission, en ce qu'il constate que les mesures de soutien aux coopératives agricoles prévues par le décret-loi royal n° 10/2000 du 6 octobre 2000 relatif aux mesures urgentes de soutien des secteurs agricole, de la pêche et du transport ⁽⁶⁾, ne constituent pas une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

⁽¹⁾ À dater du 1^{er} décembre 2009, les articles 87 et 88 du traité CE sont devenus les articles 107 et 108, respectivement du TFUE. Les deux séries de dispositions sont identiques en substance. Pour les nécessités de cette décision, les références aux articles 107 et 108 du TFUE doivent être entendues le cas échéant comme se référant aux articles 87 et 88 respectivement du traité CE.

⁽²⁾ JO C 172 du 16.6.2001, p. 2.

⁽³⁾ JO L 111 du 6.5.2003, p. 24.

⁽⁴⁾ JO C 171 du 19.7.2003, p. 34.

⁽⁵⁾ Affaire T-146/03, *Asociación de Estaciones de Servicio de Madrid et Federación Catalana de Estaciones de Servicio/Commission*, Recueil 2003, p. II-98.

⁽⁶⁾ BOE 241 du 7.10.2000, p. 34614.

- (9) À la suite de l'annulation partielle de la décision, la Commission doit adopter une nouvelle décision concernant les mesures visées à l'article 1^{er} de sa décision 2003/293/CE, tel qu'annulé par le Tribunal, ce qu'elle fait au moyen de la présente décision.
- (10) Pour ce qui est des mesures visées à l'article 1^{er} de la décision 2003/293/CE qui n'ont pas fait l'objet d'annulation par le Tribunal ⁽⁷⁾, et qui restent donc pleinement en vigueur, elles ne sont pas concernées par la présente décision. Aucune autre référence ne sera donc faite à ces mesures par la suite.
- (11) Les mesures visées à l'article 2 de la décision 2003/293/CE ⁽⁸⁾, ainsi que les articles 3, 4 et 5, qui s'ensuivent, ne font pas non plus l'objet de la présente décision, ces articles restant pleinement en vigueur. Aucune autre référence ne sera donc faite à ces mesures par la suite.

II. DESCRIPTION

1. Mesures de soutien aux coopératives agricoles

- (12) Les mesures de soutien aux coopératives agricoles notifiées sont prévues à l'article 1 du décret-loi royal n° 10/2000 relatif aux mesures urgentes de soutien des secteurs agricole, de la pêche et du transport ⁽⁹⁾, qui introduit certaines modifications dans la loi 27/1999 du 16 juillet 1999 concernant les coopératives ⁽¹⁰⁾, ainsi que dans la loi n° 20/1990 du 19 décembre 1990 concernant le régime fiscal des coopératives ⁽¹¹⁾.
- (13) D'un côté, la limite maximale de 50 % du chiffre d'affaires imposée aux coopératives pour la réalisation d'opérations avec des tiers non-associés sans perte du privilège fiscal, tel qu'établi dans la loi n° 20/1990 (article 13.10), est supprimée pour les coopératives agricoles quand elles réalisent des opérations de livraison de gasoil B aux tiers non-associés.
- (14) D'un autre côté, la loi n° 34/1998 du 7 octobre 1998 concernant le secteur des hydrocarbures ⁽¹²⁾, est modifiée en supprimant, pour les coopératives agricoles, l'exigence de constituer une entité dotée de personnalité juridique propre, assujettie au régime fiscal général, quand elles réalisent des opérations de distribution de gasoil B aux non-associés.
- (15) L'objectif principal de ces mesures était, d'après les autorités espagnoles, de neutraliser la hausse du coût du carburant ayant frappé fortement le secteur agricole à l'époque où les mesures ont été adoptées. Ainsi, dans la motivation du décret-loi royal n° 10/2000, il est expliqué que «le gasoil d'utilisation agricole, de pêche et du transport, tout comme les combustibles pour d'autres utilisations, souffre d'une hausse de prix à la suite de la montée du prix du pétrole et à l'importante appréciation du dollar face à l'euro». Le gouvernement espagnol, «sensible à la réalité de cette crise produite par des facteurs externes, a analysé avec les organisations les plus représentatives des secteurs touchés l'ampleur de l'impact économique dans les domaines agricole et de la pêche, en obtenant un vaste consensus sur l'adoption d'un paquet de mesures visant à pallier l'incidence négative de l'augmentation du prix du pétrole et à approfondir dans la libéralisation des secteurs».
- (16) Pour ce qui est de la portée des lois modifiées par la mesure notifiée, il est nécessaire d'en faire une description plus détaillée.
- (17) La loi n° 27/1999 concernant les coopératives est l'instrument qui encadre l'activité coopérative en Espagne. Elle définit le concept de société coopérative, ses classes et règle sa constitution. Elle a aussi pour but la promotion et le développement des sociétés coopératives et délimite leurs formes d'association, en facilitant la création de ces groupements, dans le but de stimuler le mouvement coopératif. Son article 93 est consacré aux coopératives agricoles, notamment leur objet et les activités qu'elles peuvent développer.
- (18) Les articles 16.5, 18.2, 33 et 34 de la loi n° 20/1990 prévoient, quant à eux, des normes concernant la base imposable et le régime fiscal des coopératives espagnoles, y compris les coopératives agricoles. La loi opère une distinction entre «coopératives protégées» et «coopératives spécialement protégées». Les «coopératives protégées» sont celles qui respectent les principes et dispositions découlant de la loi générale de coopératives ou des lois des Communautés autonomes. Les «coopératives spécialement protégées» sont les coopératives de travail associé, les coopératives agricoles, les coopératives d'exploitation communautaire de la terre, les coopératives de la mer et les coopératives de consommateurs et usagers. Selon la loi, le plus haut niveau de protection en faveur de ces dernières est dû à la nature des secteurs concernés, à la capacité économique de ses membres et à leur plus grand rapprochement du principe mutualiste.

⁽⁷⁾ Il s'agit des mesures concernant la modification de la loi 37/1992 prévue par le décret-loi royal n° 10/2000, ainsi que des mesures fiscales prévues par l'arrêté du 29 novembre 2000 du ministère des finances concernant l'application à certaines activités d'élevage soumises au régime d'estimation objective d'un indice correcteur pour les aliments du bétail achetés à des tiers. Il s'agit aussi de la réduction du rendement net dans le cadre du régime d'estimation objective de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour les activités agricoles et d'élevage; de la réduction du pourcentage servant à déterminer les versements trimestriels dans le cadre du régime simplifié de la taxe sur la valeur ajoutée pour certaines activités agricoles; et de la mesure fiscale consistant en l'augmentation du pourcentage des dépenses difficiles à justifier dans le cadre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. La Commission avait considéré dans sa décision que ces mesures ne constituaient pas des aides d'État.

⁽⁸⁾ Il s'agit d'aides d'État accordées par l'Espagne en faveur des titulaires d'exploitations agricoles sous la forme de bonification de prêts et de garanties prévues par une décision du ministère de l'agriculture du 15 novembre 2000, annonçant la publication d'un accord du Conseil des ministres du 10 novembre 2000, et la mesure d'extension aux exercices 2000 et 2001 des avantages fiscaux applicables dans le cadre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques à la transmission de certaines terres et exploitations agricoles prévue par la septième disposition transitoire de la loi n° 14/2000. Dans sa décision, la Commission avait déclaré ces mesures comme étant incompatibles avec le TFUE.

⁽⁹⁾ BOE 241 du 7.10.2000, p. 34614.

⁽¹⁰⁾ BOE 170 du 17.7.1999, p. 27027.

⁽¹¹⁾ BOE 304 du 20.12.1990, p. 37970.

⁽¹²⁾ BOE 241 du 8.10.1998, p. 33517.

(19) Pour la composition de la base imposable des coopératives, les résultats des actions coopératives (réalisées avec ses membres) et ceux des actions extracoopératives (réalisées avec des non-associés) sont considérés de manière séparée et ne sont pas imposés de la même manière. Une comptabilité séparée des deux types d'action devrait donc être tenue par la coopérative.

(20) Le régime fiscal applicable aux coopératives agricoles en tant que «coopératives spécialement protégées» est identique à ceux des coopératives protégées, sauf dans les cas indiqués ci-dessous:

— *impôt sur les sociétés*: cet impôt vise à grever les bénéfices des sociétés et autres entités juridiques. La base imposable correspondant aux résultats coopératifs (opérations avec les membres) bénéficie d'un taux réduit de 20 %, tandis que la base imposable correspondant aux résultats extracoopératifs (opérations avec non-membres ou tiers) est soumise au taux général de 35 % (article 33.2). En outre, il existe une déduction de 50 % des dotations destinées au fonds de réserve obligatoire (article 16.5)⁽¹³⁾ et une déduction de 100 % des sommes destinées au fonds d'éducation et promotion (article 18.2)⁽¹⁴⁾. Pour ce qui est uniquement des coopératives spécialement protégées, elles bénéficient aussi d'un allègement de 50 % du montant de l'impôt, défini comme étant égal à la somme algébrique des montants résultant de l'application, aux bases d'imposition, coopérative et extracoopérative, positives ou négatives, des taux d'imposition prévus, lorsque le résultat est positif (article 34.2). Finalement, elles bénéficient aussi de la liberté d'amortissement des éléments de l'actif fixe neuf amortissable acquis lors des trois premières années à la suite de l'inscription au registre des coopératives,

— *impôt sur les transmissions patrimoniales et sur les actes juridiques documentés*: cet impôt indirect vise à grever différents actes juridiques tels que les transmissions patrimoniales onéreuses, les actes juridiques documentés ou encore certaines opérations sociétaires (comme les actes de financement d'une société tels qu'une augmentation de capital). Il est prévu une exemption en cas de constitution, d'augmentation du capital, de fusion et de scission; en cas d'octroi et d'annulation de prêts, y compris ceux constitués d'obligations; en cas d'achat de biens et de droits versés au Fonds pour l'éducation et la promotion aux fins de la réalisation de leurs objectifs; et, pour ce qui est uniquement des coopératives spécialement protégées, exemption en faveur des opéra-

tions d'acquisition des biens et des droits destinés directement à l'accomplissement de leurs buts sociaux et statutaires (articles 33.1 et 34.1),

— *impôt sur les activités économiques*: cet impôt local vise à imposer de manière directe tout type d'activité économique entrepreneuriale, professionnelle ou artistique menée par des personnes physiques ou morales sur le territoire espagnol. Une bonification de 95 % sur cet impôt est prévu [article 33.4.a)],

— *impôt sur les biens immeubles*: il s'agit d'un impôt local visant à grever la jouissance du droit de propriété et de d'autres droits réels liés à un immeuble. Une bonification de 95 % sur cet impôt local correspondant aux biens de nature rustique des coopératives agricoles et d'exploitation communautaire de la terre est prévu [article 33.4.b)].

(21) Enfin, l'article 13 de la loi prévoit qu'aucune coopérative, quelle que soit sa classe, ne pourra effectuer un volume d'opérations avec des tiers non-associés supérieur à 50 % du total d'opérations de la coopérative sans perdre la condition de coopérative fiscalement protégée.

(22) Le budget des mesures en faveur des coopératives agricoles reste inconnu du fait de leur nature. Leur durée est, quant à elle, indéterminée.

2. Arguments soulevés par la Commission dans le cadre de l'ouverture de la procédure d'examen

(23) La Commission a fondé la décision d'ouverture de la procédure sur les arguments suivants.

(24) L'approbation du décret-loi royal n° 10/2000 supposait, selon l'ouverture de la procédure, la concession d'avantages fiscaux aux coopératives agricoles, dont elles ne bénéficiaient pas avant l'approbation dudit décret.

(25) Le premier avantage réside dans la suppression de l'exigence de constituer une entité dotée de personnalité juridique propre à laquelle s'applique le régime fiscal général (c'est-à-dire un régime fiscal moins lourd) pour la distribution de gasoil B aux tiers non-associés, grâce à laquelle les coopératives paieraient moins d'impôts qu'avant pour ladite opération. Autrement dit, avant la modification de la loi, la distribution de gasoil B à des non-associés par les coopératives agricoles était subordonnée à l'obligation de constituer une entité dotée d'une personnalité juridique propre. Depuis la modification de la loi n° 27/1999, elles ne sont plus soumises à cette obligation et les opérations concernées seraient assujetties à une fiscalité avantageuse.

⁽¹³⁾ L'obligation pour les coopératives de constituer ce fonds de réserve est prévue à l'article 55 de la loi n° 27/1999. Le fonds est constitué, en premier lieu, des excédents coopératifs et des bénéfices extracoopératifs. Une obligation similaire existe vis-à-vis des sociétés des capitaux, lesquelles, en vertu de l'article 214 de la Loi espagnole des sociétés anonymes n° 1564/1989, doivent destiner un chiffre égal à 10 % du bénéfice de l'exercice à une réserve légale jusqu'à ce que celle-ci atteigne, au moins, 20 % du capital social (BOE du 27.12.1989).

⁽¹⁴⁾ L'obligation pour les coopératives de constituer ce fonds est prévue à l'article 56 de la loi n° 27/1999.

- (26) Le deuxième avantage réside dans la suppression de la limite maximale de 50 % imposée aux coopératives agricoles pour fournir du gasoil B aux tiers non-associés sans perdre la condition de coopérative fiscalement protégée. Autrement dit, avant la modification de la loi n° 27/1999, les coopératives agricoles devaient limiter les opérations de livraison aux tiers non-associés à 50 % de leur chiffre d'affaires, si elles ne voulaient pas perdre le privilège fiscal. Depuis la modification de la loi, elles peuvent dépasser cette limite sans devoir renoncer à la condition de coopératives fiscalement protégées.
- (27) Il s'agirait d'une mesure spécifique applicable uniquement aux coopératives agricoles et qui s'accompagne d'un avantage fiscal, accordé dans le cadre de la hausse du coût du carburant, consistant dans le paiement d'un impôt réduit par rapport à l'impôt normal acquitté avant la modification de la loi n° 27/1999.
- (28) Selon les informations disponibles à l'époque, la Commission a considéré que ces mesures semblaient procurer aux coopératives agricoles un avantage qui allégeait les charges grevant normalement leur budget. Une perte de recettes fiscales équivaut à la consommation de ressources de l'État sous la forme de dépenses fiscales [point 10 de la communication de la Commission relative à l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises ⁽¹⁵⁾]. Par conséquent, cette mesure était à considérer comme une mesure fiscale sélective qui affectait les ressources de l'État.
- (29) La Commission a considéré au stade de l'ouverture de la procédure, et selon les informations alors disponibles, que ces mesures devaient être considérées comme des mesures fiscales imputables à l'État qui concernaient des ressources de l'État, procuraient un avantage sélectif et ne semblaient pas justifiées par la nature ou l'économie du système fiscal, c'est-à-dire qu'elles devaient être considérées comme des aides sélectives accordées par l'État.
- (30) Les informations fournies par les autorités espagnoles, selon lesquelles entre 1999 et 2000 il s'était produit une hausse du prix des carburants de 47 % qui avait provoqué des perturbations de l'ordre public, des grèves et des ruptures d'approvisionnement en produits énergétiques et denrées alimentaires, ne permettaient pas de considérer à ce stade de la procédure qu'il s'agissait d'un événement extraordinaire au sens de l'article 107, paragraphe 2, point b), du TFUE.
- (31) Toujours d'après les informations disponibles, les mesures d'appui aux coopératives agricoles pourraient être assimilées à des aides d'État destinées à améliorer la situation financière de ces dernières, mais qui ne contribuent en aucune manière au développement du secteur. Par conséquent, ces aides étaient à considérer comme des aides au fonctionnement incompatibles avec le marché intérieur.

- (32) À la lumière de ces considérations, la Commission a estimé qu'il ne semblait pas que les mesures en question, dans la mesure où elles étaient considérées comme des aides d'État, pouvaient bénéficier des dérogations prévues à l'article 107, paragraphes 2 et 3, du TFUE et a donc décidé d'ouvrir à leur encontre la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE.

III. OBSERVATIONS PRÉSENTÉES PAR DES TIERS INTÉRESSÉS

1. Observations de l'Association des gérants de stations-service

- (33) Cette association considère que le décret-loi royal n° 10/2000 concède des avantages fiscaux aux coopératives agricoles.
- (34) En premier lieu, la suppression de l'exigence de constituer une entité dotée de personnalité juridique propre assujettie au régime fiscal général pour la distribution de gasoil B aux tiers non-associés suppose un avantage fiscal grâce auquel les coopératives payeront moins d'impôts qu'avant pour la distribution de gasoil, ces opérations étant assujetties à une taxation avantageuse.
- (35) En second lieu, la suppression de la limite maximale de 50 %, actuellement imposée aux coopératives pour réaliser les opérations de livraison de gasoil B aux tiers non-associés sans perte de leur privilège fiscal, constitue un autre avantage fiscal.
- (36) Le décret-loi royal n° 10/2000 favorise, selon cette association, la création d'un réseau parallèle, en marge du marché, en faveur des coopératives, comme entités «aidées» par le secteur public qui les dispense, de surcroît, de respecter les exigences légales imposées à leurs concurrents. Tout cela dans le but d'accorder une réduction du prix qui est le résultat des mécanismes normaux du marché, et sans prévoir la moindre indemnisation pour les titulaires des installations de vente au public (distribution au détail), qui seront exclues du marché dans une proportion élevée.
- #### 2. Observations de l'Association des entrepreneurs des stations-service de la Communauté de Madrid, de la Fédération catalane des stations-service et de la Confédération espagnole des stations-service
- (37) Ces associations, qui représentent la quasi-totalité du secteur des stations-service en Espagne, considèrent que le décret-loi royal n° 10/2000 contient des mesures destinées à libérer les coopératives agricoles de diverses charges fiscales lors de la distribution de gasoil B aux tiers non-associés, en soumettant cette activité à un régime fiscal particulièrement protégé dans le cas de la vente de combustible à des tiers.

⁽¹⁵⁾ JO C 384 du 10.12.1998, p. 3.

- (38) Selon ces associations, les coopératives agricoles obtiennent, à partir de l'entrée en vigueur du décret-loi royal n° 10/2000, les avantages mentionnés ci-après lors de la distribution de gasoil B en cas de vente du combustible à des tiers.
- (39) S'agissant de l'impôt sur les transmissions patrimoniales et actes juridiques documentés, les coopératives en sont exemptées en cas de constitution, d'augmentation du capital, de fusion et scission, d'octroi et d'annulation de prêts y compris ceux constitués d'obligations, d'achat de biens et de droits versés au Fonds pour l'éducation et la promotion aux fins de la réalisation de leurs objectifs et en cas d'opérations d'acquisition de biens et de droits destinés directement à la réalisation de leurs objectifs sociaux et statutaires.
- (40) S'agissant de l'impôt sur les sociétés, étant donné que le décret-loi royal n° 10/2000 considère la vente de gasoil B aux tiers non-associés comme le résultat économique de l'activité coopérative, ladite activité est imposée au taux de 20 % et bénéficie également de la totale liberté d'amortissement pour les éléments de l'actif fixe neuf amortissable, achetés dans les trois ans suivant la date de leur inscription au registre des coopératives; les coopératives bénéficient, de surcroît, d'un allègement de 50 % du montant de l'impôt.
- (41) S'agissant de l'impôt sur les activités économiques, les coopératives bénéficient d'un allègement de 95 % du montant de l'impôt.
- (42) S'agissant de l'impôt sur les biens immeubles, elles bénéficient d'un allègement de 95 % du montant de l'impôt.
- 3. Observations de la Confédération des coopératives agricoles d'Espagne**
- (43) Cette confédération est constituée de la majorité des coopératives agricoles d'Espagne.
- (44) Les coopératives agricoles ont commencé leur activité dans la distribution de produits pétroliers à partir de l'entrée en vigueur de l'arrêté du 31 juillet 1986 ⁽¹⁶⁾ du ministère d'économie et des finances, modifiant le règlement concernant la fourniture et la vente de carburants et combustibles liquides, objet du monopole sur les produits pétroliers ⁽¹⁷⁾. La loi n° 34/1992 du 22 décembre 1992 portant réglementation du secteur pétrolier ⁽¹⁸⁾ instaure un nouveau système de distribution des produits pétroliers.
- (45) La situation réglementaire s'est modifiée brusquement pour les coopératives agricoles à la suite de la publication de la loi n° 34/1998 et, plus particulièrement, de sa quinzième disposition additionnelle qui interdit aux coopératives de distribuer des produits pétroliers (tant les gasoils que l'essence) aux tiers, à moins qu'elles ne constituent à cet effet une entité dotée de personnalité juridique propre, assujettie au régime fiscal général.
- (46) Selon cette confédération, le décret-loi royal n° 10/2000 n'a fait que lever partiellement la restriction à la libre concurrence que supposait l'interdiction introduite par la loi n° 34/1998 par voie de sa quinzième disposition additionnelle.
- (47) Les allègements fiscaux dont jouissent les sociétés coopératives doivent être examinés en corrélation avec les normes d'ajustement technique et avec les obligations qui en découlent pour les coopératives.
- (48) Les coopératives doivent distinguer clairement entre les deux types d'opérations pour déterminer la base imposable au titre de l'impôt sur les sociétés: les opérations réalisées avec des associés et les opérations réalisées avec les non-associés ou les tiers. La norme d'ajustement technique prévue à l'article 16 de la loi n° 20/1990 consiste à déterminer la base imposable séparément, pour les résultats coopératifs provenant des opérations réalisées avec les associés, d'une part, et pour les résultats extra-coopératifs provenant des opérations réalisées par les coopératives avec des non-associés ou des tiers, d'autre part.
- (49) L'article 33 de la loi n° 20/1990 précise que, dans le cadre de l'impôt sur les sociétés des entités coopératives, un taux d'imposition différencié, respectivement de 20 % et de 35 % (taux général) de la base imposable s'applique aux résultats coopératifs et extracoopératifs, ces derniers étant, entre autres, ceux obtenus par les coopératives agricoles lors de leurs opérations avec des tiers. Par conséquent, les bénéfices qu'une coopérative agricole retire de ses opérations avec des tiers non-associés ne font l'objet d'aucun allègement.
- (50) En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés dont sont redevables les coopératives, l'article 23 de la loi n° 20/1990 définit le montant de l'impôt comme égal à la somme algébrique des montants résultant de l'application aux bases imposables, positives ou négatives, des taux d'imposition prévus, ledit montant étant considéré comme le montant exigible (*cuota íntegra*) lorsque le résultat est positif. Le régime d'exonération en faveur des coopératives spécialement protégées — comme le sont en principe les coopératives agricoles —, prévu à l'article 34 de ladite loi, consiste à accorder un abattement de 50 % sur le montant de l'impôt exigible, défini précédemment à l'article 23.

⁽¹⁶⁾ BOE 188 du 7.8.1986, p. 27907.

⁽¹⁷⁾ BOE 58 du 9.3.1970, p. 3820.

⁽¹⁸⁾ BOE 308 du 24.12.1992, p. 43867.

- (51) Cet abattement ne peut être apprécié indépendamment du traitement fiscal des excédents nets distribués aux associés coopérateurs au titre de l'impôt sur les personnes physiques (ci-après l'IRPF). Dans une coopérative, le bénéfice d'entreprise est distribué aux associés en fonction de l'activité réalisée dans le cadre de la coopérative pendant l'exercice considéré et non en fonction de l'apport en capital: c'est ce que l'on appelle l'excédent net, qui a des caractéristiques totalement différentes de celles du dividende dans une entreprise capitaliste.
- (52) Compte tenu de ses spécificités, l'exonération de 50 % accordée aux coopératives spécialement protégées au titre de l'impôt sur les sociétés, doit être appréciée à la lumière de la double imposition des dividendes/excédents au titre de l'impôt sur les sociétés, d'une part, et au titre de l'impôt sur les personnes physiques, d'autre part. L'atténuation de la double imposition dans la relation société de capitaux-actionnaire (dividende) n'a pas de contrepartie dans la relation société coopérative-associé coopérateur (distribution des excédents nets), de sorte que les excédents nets sont plus lourdement imposés que les dividendes.
- (53) Cette distinction est reflétée dans l'article 23 de la loi n° 40/1998 du 9 décembre 1998 relative à l'impôt sur les personnes physiques et à d'autres normes fiscales ⁽¹⁹⁾, qui confirme le traitement fiscal différencié appliqué aux dividendes (propres aux entreprises capitalistes soumises au régime fiscal général) et aux excédents nets, (propres aux entités coopératives soumises à un régime fiscal spécial).
- (54) Par ailleurs, les exonérations fiscales en matière d'IRPF, prévues à l'article 66 de la loi n° 40/1998, diffèrent également suivant le type de société: en cas de dividendes, ledit article prévoit une exonération de 40 % et, en cas d'excédents nets, renvoie à l'article 32 de la loi n° 20/1990 concernant le régime fiscal applicable aux coopératives, qui dispose que l'exonération pour double imposition est de 10 % dans le cas d'une coopérative protégée et de 5 % dans le cas d'une coopérative spécialement protégée.
- (55) Les coopératives sont en outre soumises à des obligations spécifiques dont sont dispensées les entreprises assujetties au régime fiscal général, notamment à des obligations financières instituées par la loi n° 27/1999 qui prescrit l'immobilisation de ressources rendues non distribuables, comme dans le cas de la constitution de Fonds sociaux obligatoires.
- (56) Premièrement, le Fonds de réserve obligatoire, qui est destiné spécifiquement à la consolidation, au développement et à la garantie des coopératives et qui ne peut être distribué aux associés, comme le rappelle l'article 55 de la loi n° 27/1999. Il fait partie du patrimoine social non distribuable, et en cas de dissolution de la coopérative, serait mis à la disposition du Trésor public qui le destinerait à la constitution d'un Fonds pour la promotion du mouvement coopératif. Selon la loi n° 27/1999, la dotation minimum dudit Fonds de réserve est composée de résultats coopératifs à hauteur de 20 % et de résultats extracoopératifs à hauteur de 50 % (soit ceux provenant des opérations des coopératives avec des tiers non-associés) auxquels s'ajoutent les cotisations d'affiliation des associés et les montants déduits de leurs apports obligatoires au capital social en cas de résiliation de l'affiliation. Il s'ensuit que l'associé coopérateur ne peut jamais récupérer la totalité de ses apports à l'entreprise et qu'une partie des excédents de l'entreprise sont immobilisés.
- (57) Deuxièmement, le Fonds pour l'éducation et la promotion, réglementé par l'article 56 de la loi n° 27/1999, a pour finalité la formation et l'éducation des associés et des salariés de la coopérative, la diffusion des principes coopératifs, la promotion des relations entre coopératives, la promotion culturelle, professionnelle, ainsi que l'aide au milieu local ou à la communauté en général. Conformément à la loi n° 27/1999, sa dotation minimum est de 5 % des résultats coopératifs. Au même titre que pour le Fonds de réserve obligatoire, celle-ci ne peut être distribuée aux associés, y compris en cas de dissolution de la coopérative.
- (58) Par conséquent, l'excédent maximum distribuable est inférieur dans le cas des coopératives par rapport à l'excédent généré par des sociétés de capitaux où la disponibilité des bénéfices est supérieure, ces dernières n'étant pas tenues de doter ces Fonds avec une partie des bénéfices de l'exercice en cours.
- (59) L'avantage fiscal que la coopérative peut obtenir de l'exonération partielle de l'impôt sur les sociétés est corrigé par la double imposition au titre de l'IRPF appliquée à l'associé coopérateur dont la charge fiscale est ainsi accrue.
- (60) Un aperçu global du régime fiscal auquel sont assujetties les coopératives, qui tienne compte à la fois des avantages et des obligations, peut être illustré à l'aide des exemples suivants.
- (61) Le premier exemple porte sur l'analyse de la disponibilité nette de fonds dans le cas de l'associé coopérateur par opposition à l'actionnaire d'une société assujettie au régime fiscal général en Espagne, en partant des mêmes résultats initiaux; 150 unités monétaires (ci-après dénommées u.m).

⁽¹⁹⁾ BOE 295 du 10.12.1998, p. 40730.

Hypothèse: résultats coopératifs (50 %) et résultats extracoopératifs (50 %), sur la base de la loi 27/1999; versement intégral du bénéfice disponible à l'associé. Taux marginal de l'IRPF: 48 %

	Société coopérative	Société de capitaux
Résultats	Résultat coopératif (RC): 75 (50 %) Résultat extracoopératif (RE): 75 (50 %) Total: 150	150
Dotation des Fonds sociaux	Fonds: éducation et promotion: 5 %RC = 3,75 Fonds: réserves obligatoires: 20 %RC = 15 50 %RE = 37,5 Total: 56,25	0
Résultats après dotation des fonds	RC: 56,25 RE: 37,5 Total: 93,75	150
Impôt sur les sociétés	RC: $(75 - 11,25) \times 20 \% = 12,75$ RE: $(75 - 18,75) \times 35 \% = 19,687$ Total: 32,437	$150 \times 35 \% = 52,5$
Bénéfice disponible	$93,75 - 32,437 = 61,313$	$150 - 52,5 = 97,5$
Impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPF)	Base imposable: $61,313 \times 100 \% = 61,313$ Montant dû (taux plein): $61,313 \times 48 \% = 29,430$ Allègement: $61,313 \times 10 \% = 6,131$ Montant à payer après allègement: $9,430 - 6,131 = 23,299$	BI = $97,5 \times 140 \% = 136,5$ Montant dû (taux plein): $136,5 \times 48 \% = 65,52$ Allègement: $97,5 \times 40 \% = 39$ Montant à payer après allègement: $65,52 - 39 = 26,52$
Revenu net perçu par l'actionnaire	$61,313 - 23,299 = 38,014$	$97,5 - 26,52 = 70,98$

- (62) Compte tenu du taux marginal d'imposition prévu dans le cadre de l'IRPF, on pourrait affirmer que pour un même résultat initial de 150 u.m., le revenu net perçu par un associé coopérateur serait de 38 u.m., tandis que celui perçu par un actionnaire d'une société assujettie au régime fiscal général serait de 71 u.m. En outre, comme expliqué plus haut, la double imposition au titre de l'impôt sur les sociétés et de l'IRPF annulerait l'effet initial de l'allègement accordé au titre de l'impôt sur les sociétés.
- (63) Dans le second exemple, où les opérations des coopératives avec les associés et avec les tiers non-associés, c'est-à-dire les résultats coopératifs et extracoopératifs, sont soumises à des pourcentages différents, il faudrait constater que lorsque le poids spécifique des résultats extracoopératifs augmente par rapport aux résultats coopératifs, les ressources à verser aux Fonds obligatoires ainsi que l'impôt sur le revenu augmentent proportionnellement, tandis que le pourcentage du bénéfice disponible décroît; il s'ensuivrait que le revenu net perçu par chaque associé est inférieur lorsque les résultats extracoopératifs sont plus importants.

Analyse de différentes hypothèses de ventilation entre résultats coopératifs et extracoopératifs

	Société coopérative protégée				Société de capitaux
Hypothèse	RC:75 % RE: 25 %	RC: 66,66 RE:33,33 %	RC:50 % RE: 50 %	RC:25 % RE:75 %	
Résultats	150	150	150	150	150
Dotation des Fonds sociaux	46,875	50	56,25	65,625	0
Résultats après dotation des Fonds	103,125	100	93,75	84,375	150
Impôt sur les sociétés	28,97	30,125	32,437	35,906	52,5

	Société coopérative protégée				Société de capitaux
Bénéfice disponible	74,155	69,875	61,313	48,469	97,5
IRPF	28,179	26,55	23,299	18,418	26,52
Revenu net perçu	45,976	43,325	38,014	30,051	70,98

- (64) En conclusion, la Confédération des coopératives agricoles considère que la législation relative à la fiscalité des coopératives agricoles en Espagne doit être analysée dans son ensemble. Cette fiscalité établit des différences et contient des éléments avantageux, mais qui s'accompagnent d'obligations spécifiques (dotations de Fonds obligatoires, traitement du capital, double imposition).

IV. OBSERVATIONS PRÉSENTÉES PAR L'ESPAGNE

- (65) Par lettre du 11 juin 2001, l'Espagne a invoqué les arguments suivants.
- (66) Selon l'Espagne, l'assimilation des mesures de soutien aux coopératives à une aide d'État au motif que celles-ci paieront moins d'impôts qu'avant la modification introduite n'est pas fondée, pour les raisons expliquées ci-après.
- (67) Les mesures introduites par le décret-loi royal n° 10/2000 visent à libéraliser le secteur de la livraison de gasoil, en supprimant des barrières imposées aux coopératives agricoles pour la distribution dudit combustible à des tiers, sans que cela implique un traitement fiscal privilégié pour ces entités.
- (68) Le régime fiscal des coopératives agricoles établit une distinction entre les activités réalisées avec les associés dans le cadre de la coopérative et les activités réalisées avec les non-associés, les résultats de ces dernières étant qualifiés d'extracoopératifs. Il s'ensuit que le régime fiscal en matière d'impôt sur les sociétés applicable aux dits résultats correspond au régime général auquel est assujettie toute autre entité qui se consacre à la même activité.
- (69) Le régime fiscal des coopératives est régi par la loi n° 20/1990, dont l'article 21 considère comme revenus extracoopératifs ceux générés par l'exercice de l'activité couverte par la coopérative avec des tiers non-associés, de sorte que ces résultats extracoopératifs sont imposés au taux général de l'impôt sur les sociétés, conformément à l'article 26, paragraphe 3, de la loi n° 43/1995 du 27 décembre relative à l'impôt sur les sociétés⁽²⁰⁾. Par ailleurs, la sixième disposition additionnelle de la loi n° 27/1999 du 16 juillet 1999 relative aux coopératives impose à ces entités la tenue d'une comptabilité séparée pour les opérations réalisées avec des tiers non-associés.
- (70) Les mesures introduites par le décret-loi royal n° 10/2000 ont pour objet de libéraliser le secteur de la livraison de gasoil B, en autorisant les coopératives agricoles à livrer ledit combustible, quelle que soit la part de ces opérations par rapport au total des opérations réalisées par les coopératives, sans que cela n'entraîne la perte de leur régime fiscal pour les activités coopératives. Le but recherché est de permettre à la coopérative de réaliser cette activité, sans qu'elle ait besoin de constituer une autre entité différenciée, l'assujettissement à l'impôt
- sur les sociétés étant le même dans les deux situations, de sorte que les revenus générés par la livraison de gasoil B à des tiers sont soumis au régime général de l'impôt sur les sociétés.
- (71) En conclusion, selon l'Espagne, les mesures introduites par le décret-loi royal n° 10/2000 ne constituent pas une aide d'État, dans la mesure où elles n'ont pas d'incidence sur les entreprises concurrentes qui se consacrent à la même activité (distribution de gasoil B), étant donné que toutes les entreprises du secteur, y compris les coopératives agricoles, sont assujetties à la même taxation au regard de l'impôt sur les sociétés.
- (72) L'Espagne a complété ses commentaires concernant cette mesure, transmis par lettre du 6 juin 2001, par ses commentaires sur les observations des intéressés, envoyés par lettres datées du 1^{er} et 30 octobre 2001. Dans sa lettre du 1^{er} octobre 2001, l'Espagne a ajouté les commentaires qui suivent.
- (73) Tant la hausse du brut que la dépréciation de l'euro face au dollar, ont constitué des événements qui ont modifié de manière substantielle les conditions normales d'exercice de l'activité agricole et provoqué une crise du secteur qui a touché les exploitations agricoles, détériorant leurs résultats économiques et menaçant la survie d'un grand nombre d'entre elles si cette tendance persistait.
- (74) Face à une telle situation, le gouvernement espagnol a décidé de prendre des mesures tant conjoncturelles que structurelles, comme le renforcement de la libéralisation du secteur de la distribution des combustibles, pour permettre aux exploitations agricoles et d'élevage de poursuivre leurs activités et de conserver le degré de compétitivité nécessaire.
- (75) Les mesures de soutien instituées par le décret-loi royal n° 10/2000 s'inscrivent dans une politique de libéralisation du secteur des combustibles. Concrètement, elles suppriment certaines restrictions auxquelles la législation espagnole soumettait les coopératives agricoles, ce qui suppose, à n'en pas douter, l'ouverture du marché dans le secteur de la distribution de gasoil B en Espagne.
- (76) Ceci explique l'exonération des coopératives de l'obligation de limiter les opérations de distribution de gasoil B aux tiers non-associés à 50 % de celles réalisées avec leurs associés et la suppression de la subordination des activités de distribution au détail de produits pétroliers aux tiers non-associés à la constitution d'une entité dotée de la personnalité juridique, distincte de la coopérative. Cette dernière exigence limitait le champ d'action des coopératives agricoles et entraînait partiellement en conflit avec la loi n° 27/1999, selon laquelle les sociétés créées en vertu de ladite loi pouvaient organiser et effectuer tout type d'activité économique.

⁽²⁰⁾ BOE 310 du 28.12.1995, p. 37072.

- (77) La modification, visant à conserver aux coopératives leur condition d'entités spécialement protégées lorsqu'elles distribuent du gasoil B aux tiers non-associés, doit être interprétée comme une mesure dépenalisante mais qui ne s'accompagne pas d'un régime fiscal spécial, plus avantageux en ce qui concerne la distribution de carburant agricole aux tiers.
- (78) L'affirmation des associations de stations-service, selon laquelle la libéralisation de la distribution du gasoil par les coopératives aux tiers non-associés revient à soumettre ces opérations à un taux d'imposition de 20 % au regard de l'impôt sur les sociétés, est inexacte selon l'Espagne. Toutes les opérations que les coopératives réalisent avec des tiers non-associés sont assujetties au taux général de 35 %.
- (79) Dans sa lettre du 30 octobre 2001, qui complète les commentaires de l'Espagne transmis par lettre du 1^{er} octobre 2001 aux observations des tiers intéressés, l'Espagne a ajouté les commentaires suivants provenant du ministère des finances.
- (80) Dans leurs observations, les associations de stations-service se fondent sur une interprétation erronée des effets du décret-loi royal n° 10/2000 sur le régime fiscal applicable aux coopératives protégées. Les résultats extracoopératifs sont assujettis au taux général de 35 %, y compris les bénéfices générés par la distribution de gasoil B aux tiers non-associés.
- (81) Les modifications apportées par le décret-loi royal n° 10/2000 visent uniquement à libéraliser le secteur de la distribution de gasoil B, en permettant aux coopératives agricoles de fournir ledit combustible, quelle que soit la part de ses opérations par rapport au total des opérations réalisées par la coopérative, sans perte de leur régime fiscal applicable aux activités coopératives.
- (82) En tout état de cause, il n'y a eu aucune modification du régime fiscal applicable aux opérations de livraison de gasoil B par des coopératives, de sorte qu'il y a lieu de conclure à l'absence d'une mesure pouvant être considérée comme une aide d'État au sens de l'article 107 du TFUE.
- (83) S'agissant de l'impôt sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques documentés, il ressort des observations des associations de stations-service que ces avantages sont antérieurs au décret-loi royal n° 10/2000, de sorte que les coopératives n'en bénéficient pas à la suite de l'entrée en vigueur dudit décret. Ces avantages ont pour objet de renforcer ce type de sociétés ainsi que le mouvement coopératif en Espagne.
- (84) En dernier lieu, pour ce qui est des impôts locaux, les critiques des associations de stations-service ne portent pas tant sur les avantages fiscaux en vigueur applicables aux coopératives spécialement protégées en eux-mêmes que sur la modification apportée par le décret-loi royal n° 10/2000, consistant à changer les exigences imposées aux coopératives agricoles pour bénéficier du statut de coopératives spécialement protégées, concrètement le fait de permettre à ces coopératives de distribuer du gasoil B aux tiers non-associés sans limitation.
- (85) L'Espagne estime qu'aucune des mesures adoptées par le gouvernement espagnol en faveur du secteur agricole ne mérite l'appellation «d'aide d'État», étant donné qu'elles sont pleinement compatibles avec les dispositions de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

V. DÉCISION 2003/293/CE

- (86) Dans sa décision 2003/293/CE, la Commission est arrivée aux conclusions suivantes.
- (87) Les modifications apportées par le décret-loi royal n° 10/2000 à la loi n° 27/1999 et à la loi n° 20/1999 ne font que rétablir la situation réglementaire en vigueur avant l'adoption de la loi n° 34/1998 en ce qui concerne la distribution de produits pétroliers par les coopératives agricoles jusqu'à l'adoption de la loi n° 34/1998.
- (88) L'Espagne a expliqué qu'aux termes de la loi n° 20/1990, les bénéfices que les coopératives agricoles retirent des opérations réalisées avec des tiers non-associés sont imposés au taux général de l'impôt sur les sociétés, de sorte que ces opérations ne bénéficient d'aucun allègement fiscal et que les modifications apportées par le décret-loi royal n° 10/2000 n'entraînent aucun changement du régime fiscal applicable aux opérations de livraison de gasoil B par les coopératives aux tiers non-associés.
- (89) Les coopératives agricoles, grâce aux modifications introduites par le décret-loi royal n° 10/2000, peuvent réaliser cette activité sans être obligées de constituer une nouvelle entité juridique pour la distribution de gasoil B aux tiers non-associés et sont autorisées à dépasser la limite de 50 % du volume de chiffre d'affaires pour les opérations de livraison aux tiers non-associés, sans perte de leur privilège fiscal.
- (90) Il est certain, qu'en ce qui concerne les revenus provenant des opérations avec des tiers non-associés, les coopératives agricoles sont imposées au taux général de l'impôt sur les sociétés au même titre que les autres sociétés, mais il est également certain, qu'à la suite des dites modifications, les coopératives peuvent désormais distribuer du gasoil B aux tiers non-associés sans aucune limitation du chiffre d'affaires et sans obligation de constituer une nouvelle entité juridique, tout en continuant à bénéficier du traitement fiscal différencié accordé aux coopératives.
- (91) Avant l'entrée en vigueur du décret-loi royal n° 10/2000, les coopératives bénéficiaient déjà d'avantages fiscaux en ce qui concerne l'impôt sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques documentés, l'impôt sur les activités économiques, l'impôt sur les biens immeubles et l'impôt sur les sociétés. S'agissant de ce dernier impôt, les opérations réalisées avec des associés sont imposées à un taux réduit et les coopératives spécialement protégées, comme le sont en principe les coopératives agricoles, bénéficient d'une ristourne de 50 % au titre de l'impôt sur les sociétés.

(92) Toutefois, la Commission a trouvé convenable d'examiner les avantages fiscaux dont jouissent les sociétés coopératives à la lumière des obligations que les normes d'ajustement technique imposent aux coopératives. Comme le signale la Confédération des coopératives agricoles espagnoles dans ses observations, dit la Commission dans sa décision, cet avantage fiscal ne peut être apprécié indépendamment du traitement fiscal des excédents nets de l'associé coopérateur dans le cadre de l'IRPF, excédents dont les caractéristiques sont complètement différentes de celles des dividendes dans une entreprise capitaliste. L'atténuation de la double imposition dans la relation société capitaliste-actionnaire (dividende) n'a pas de contrepartie dans la relation société coopérative-associé coopérateur (distribution des excédents nets), de sorte que les excédents nets sont plus lourdement imposés que les dividendes. L'avantage que la coopérative peut tirer de l'abattement sur l'impôt sur les sociétés est corrigé par la double imposition au regard de l'IRPF qui est appliquée à l'associé de la coopérative et donc par l'augmentation de la charge fiscale.

(93) La Commission a considéré dans sa décision que la fiscalité des coopératives agricoles en Espagne devait être analysée dans son ensemble. Cette fiscalité établit des différenciations quant à sa structure et contient des éléments avantageux, contrebalancés par des obligations spécifiques (dotations de Fonds obligatoires, traitement du capital, double imposition).

(94) En conséquence, au vu des informations communiquées par l'Espagne et par la Confédération des coopératives agricoles espagnoles, la Commission a considéré que les modifications apportées par le décret-loi royal n° 10/2000 à la législation relative aux coopératives agricoles ne constituaient pas un avantage sous forme d'allègement des charges grevant leur budget et ne constituaient pas une mesure fiscale sélective affectant les ressources de l'État.

(95) La Commission conclut dans sa décision que, sur la base des informations fournies par l'Espagne, les mesures de soutien aux coopératives agricoles sont à considérer comme des mesures fiscales justifiées par la nature ou l'économie du système fiscal, et qui ne relèvent donc pas des critères d'application de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, de sorte que ces mesures ne constitueraient pas des aides d'État.

VI. ARRÊT DU TRIBUNAL DANS L'AFFAIRE T-146/03

(96) Lors du recours introduit contre la décision 2003/293/CE de la Commission, l'*Asociación de Empresarios de Estaciones de Servicio de la Comunidad de Madrid* et la *Federación Catalana de Estaciones de Servicio* ont soutenu, en substance, que la Commission a violé l'article 107, paragraphe 1, du TFUE en ce que, dans la décision attaquée, elle affirme

que les mesures litigieuses ne sont pas constitutives d'une aide, car elles ne confèrent pas d'avantage aux coopératives agricoles et sont conformes à la nature et à l'économie du système fiscal applicable aux coopératives.

(97) Dans son examen, le Tribunal signale que, dans le cadre d'une première branche, le plaignant soutient que la Commission a conclu à tort à l'absence d'avantage en raison d'une appréciation erronée du régime fiscal espagnol. Dans le cadre d'une deuxième branche, le plaignant fait valoir que la Commission a erronément conclu à l'absence de caractère sélectif des mesures litigieuses en raison d'une appréciation erronée de la conformité des mesures litigieuses à la nature et à l'économie du système fiscal espagnol.

1. Première branche: erreur d'appréciation du régime fiscal espagnol entachant l'appréciation selon laquelle les mesures litigieuses ne confèrent pas d'avantage aux coopératives agricoles

(98) Le plaignant fait valoir que la Commission a omis de prendre en compte le statut fiscal avantageux pour les coopératives agricoles, s'agissant de l'impôt sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques documentés, de l'impôt sur les activités économiques et de l'impôt sur les biens immeubles.

(99) Le Tribunal estime ne pas être en mesure de contrôler le bien-fondé de la décision attaquée sur ce point. Selon le Tribunal, la décision attaquée n'indique pas de façon claire et non équivoque les raisons pour lesquelles le régime fiscal applicable aux coopératives agricoles, s'agissant de l'impôt sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques documentés, de l'impôt sur les activités économiques et de l'impôt sur les biens immeubles, n'est pas constitutif d'un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. Ainsi, d'une part, le considérant 145 de la décision attaquée indique explicitement que les coopératives bénéficient d'avantages fiscaux en ce qui concerne, outre l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques documentés, l'impôt sur les activités économiques et l'impôt sur les biens immeubles. D'autre part, le considérant 148 de la décision attaquée indique que les mesures litigieuses ne constituent pas un avantage et donc pas une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

(100) Même si la Commission a soutenu, lors de l'audience, que le raisonnement exposé aux considérants 146 et 147 de la décision attaquée s'appliquait non seulement à l'impôt sur les sociétés, mais également aux impôts sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques documentés, sur les activités économiques et sur les biens immeubles, le Tribunal considère qu'une telle motivation est incompréhensible.

- (101) Premièrement, dit le Tribunal, le considérant 146 indique que l'avantage que la coopérative peut tirer de l'abattement de 50 % sur l'impôt sur les sociétés est corrigé par la double imposition au regard de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Dès lors que, toujours selon le Tribunal, la Commission n'a pas avancé la moindre raison pour laquelle les avantages résultant des impôts sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques documentés, sur les activités économiques et sur les biens immeubles seraient également corrigés par la double imposition au regard de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, le considérant 146 ne peut être compris que comme se référant à une correction de l'abattement de 50 % sur l'impôt sur les sociétés.
- (102) Deuxièmement, poursuit le Tribunal, le considérant 147 se borne à mentionner que la fiscalité des coopératives agricoles, examinée dans son ensemble, établit des différenciations quant à sa structure et contient des éléments avantageux, contrebalancés par des obligations spécifiques (dotations de fonds obligatoires, traitement du capital, double imposition). Ce considérant reste muet sur les raisons pour lesquelles les obligations spécifiques qu'il mentionne contrebalancent, outre l'abattement de 50 % de l'impôt sur les sociétés, également les avantages résultant des impôts sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques documentés, sur les activités économiques et sur les biens immeubles. D'après le Tribunal, de telles raisons font d'autant plus défaut en l'espèce que les obligations spécifiques explicitement mentionnées doivent se comprendre, à la lecture de la décision attaquée, comme relatives à l'impôt sur les sociétés. En effet, outre leur mention au considérant 147, ces obligations spécifiques sont également évoquées aux considérants 83 à 95 de la décision attaquée qui n'envisagent que l'impôt sur les sociétés.
- (103) S'agissant, tout d'abord, de l'argument selon lequel les mesures liées aux impôts sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques documentés, sur les activités économiques et sur les biens immeubles n'ont pas été modifiés par le décret-loi et que, en conséquence, ces aspects ne sont pas évalués, en principe, dans la décision attaquée, le Tribunal dit qu'il convient de relever que cet argument manque en fait dès lors que le considérant 145 atteste de la prise en compte, par la Commission, de l'existence d'avantages fiscaux au profit des coopératives résultant de ces impôts.
- (104) Par ailleurs, le Tribunal est d'avis que, contrairement à ce qu'affirme la Commission, la situation fiscale des coopératives au titre des impôts sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques documentés, sur les activités économiques et sur les biens immeubles a été modifiée par les mesures litigieuses. En effet, avant l'adoption de ces mesures, le statut fiscal des coopératives ne trouvait pas à s'appliquer à l'activité de distribution de carburant dès lors que cette activité devait être réalisée par une entité juridique distincte ne bénéficiant pas de ce statut fiscal privilégié. À partir de l'entrée en vigueur des mesures litigieuses, le champ d'application de ce statut fiscal privilégié a été étendu aux activités de distribution du carburant. Le Tribunal considère ainsi que la situation fiscale des coopératives agricoles a été modifiée par les mesures litigieuses.
- (105) S'agissant, ensuite, de l'argument selon lequel le statut fiscal au titre des impôts sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques documentés, sur les activités économiques et sur les biens immeubles pourrait être constitutif d'une aide existante, dans la mesure où ce statut ne semble pas avoir été modifié depuis l'adhésion du Royaume d'Espagne, le Tribunal constate qu'il n'apporte aucun éclairage permettant de comprendre les raisons pour lesquelles la Commission conclut à l'absence d'avantage au considérant 148 de la décision attaquée. En effet, pour autant que la Commission entende affirmer que le statut fiscal privilégié constitue une aide existante, elle admet nécessairement que ce statut fiscal constitue une aide et, partant, qu'il confère bel et bien un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.
- (106) S'agissant, enfin, de l'argument selon lequel l'avantage qui résulte des impôts sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques documentés, sur les activités économiques et sur les biens immeubles est de faible importance par rapport à l'impôt sur les sociétés, le Tribunal constate qu'il ne permet pas, lui non plus, de donner sens à la décision attaquée. En effet, dit le Tribunal, admettre la faible importance d'un avantage revient nécessairement à en admettre la réalité. Par ailleurs, le Tribunal rappelle que la Commission a précisé à l'audience qu'elle n'entendait pas soutenir, par cet argument, que l'avantage qui résulte des impôts sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques documentés, sur les activités économiques et sur les biens immeubles est inférieur au seuil de la règle de minimis. En conséquence, l'argument avancé ne permet pas au Tribunal de comprendre les raisons pour lesquelles le régime fiscal au titre des impôts sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques documentés, sur les activités économiques et sur les biens immeubles ne constitue pas un avantage.
- (107) Le Tribunal conclut de ce qui précède que la décision attaquée est affectée d'un vice de motivation tel qu'il n'est pas en mesure d'exercer son contrôle sur le bien-fondé de l'appréciation de la Commission selon laquelle aucun avantage ne résulte du régime applicable aux coopératives s'agissant des impôts sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques documentés, sur les activités économiques et sur les biens immeubles.
- (108) Toutefois, le Tribunal rappelle qu'un tel défaut de motivation n'est susceptible d'entraîner l'annulation de la décision attaquée que si celle-ci est privée d'une motivation suffisante au soutien du dispositif selon lequel les mesures litigieuses ne constituent pas une aide d'État, aux termes de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. À cet égard, le Tribunal signale que, dans la décision attaquée, la Commission affirme, d'une part, que les mesures litigieuses ne constituent pas un avantage et, d'autre part, que, si ces mesures constituent un avantage, celui-ci est dépourvu de caractère sélectif en raison de sa conformité à la nature et à l'économie du système.

2. Deuxième branche: erreur d'appréciation de la conformité des mesures litigieuses à la nature et à l'économie du système fiscal espagnol entachant l'appréciation de l'absence de caractère sélectif de ces mesures

- (109) Selon le Tribunal, la décision attaquée ne fait mention d'aucun élément permettant de comprendre le raisonnement suivi par la Commission pour parvenir à la conclusion selon laquelle les mesures litigieuses ne sont pas sélectives (considérant 148), car justifiées par la nature et l'économie du système (considérant 167).
- (110) Certes, dit le Tribunal, le considérant 148 de la décision attaquée indique que c'est au vu des informations communiquées par le Royaume d'Espagne et par la Confédération des coopératives agricoles espagnoles que la Commission considère que les mesures litigieuses ne sont pas sélectives.
- (111) Or, dit le Tribunal, s'agissant, tout d'abord, des informations communiquées par la Confédération des coopératives agricoles espagnoles, telles que rapportées dans la décision attaquée, force est de constater qu'elles portent sur l'absence d'avantage et non sur l'absence de sélectivité. Ces informations ne contiennent donc pas d'éléments sur lesquels appuyer un raisonnement s'agissant de l'absence de caractère sélectif de l'avantage qui résulterait des mesures litigieuses. S'agissant, ensuite, des informations communiquées par le Royaume d'Espagne, il y a lieu de relever que ces informations, telles que relatées aux considérants 103 à 120 de la décision attaquée, visent, pour l'essentiel, à justifier les mesures litigieuses par une politique de libéralisation du secteur de la distribution de carburant. Or, une telle explication ne permet pas de comprendre les raisons pour lesquelles les mesures litigieuses seraient justifiées par la nature ou l'économie du système fiscal. En effet, dit le Tribunal, sauf éclaircissement circonstancié qui fait défaut en l'espèce, une considération tirée de la politique de libéralisation du marché du carburant poursuivie par le Royaume d'Espagne ne relève pas nécessairement de la nature ou de l'économie du système fiscal espagnol.
- (112) Par ailleurs, dit le Tribunal, la circonstance relevée au considérant 119 de la décision attaquée, selon laquelle les avantages liés à l'impôt sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques documentés sont antérieurs aux mesures litigieuses et ont pour objet de renforcer les sociétés coopératives et le mouvement coopératif en Espagne, ne relève pas non plus nécessairement de la nature et de l'économie du système fiscal.
- (113) En toute hypothèse, continue le Tribunal, même à admettre que, malgré l'absence de toute explication circonstanciée sur ce point dans la décision attaquée, la Commission ait entendu considérer que la promotion du mouvement coopératif faisait partie de la nature et de l'économie du système fiscal espagnol, force est néan-

moins de constater que le considérant 119 de la décision attaquée ne mentionne cette justification qu'à l'égard de l'avantage qui résulte de l'impôt sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques documentés et reste muet sur les avantages qui résultent du régime des impôts sur les biens immeubles, d'une part, et sur les activités économiques, d'autre part.

- (114) Pour le Tribunal, il résulte de ce qui précède que la décision attaquée est affectée d'un vice de motivation tel qu'il n'est pas en mesure d'exercer son contrôle sur le bien-fondé de l'appréciation de la Commission selon laquelle, à supposer que les mesures litigieuses constituent un avantage, cet avantage n'est pas sélectif, car il est justifié par la nature et l'économie du système.
- (115) En conséquence, le Tribunal observe qu'il découle du constat de l'absence de motivation effectué au point 90 ci-dessus ainsi que de celui exposé au point précédent que la décision attaquée n'est pas suffisamment motivée en ce qui concerne l'appréciation selon laquelle les mesures litigieuses ne constituent pas des aides d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.
- (116) Le Tribunal conclut qu'il y a lieu d'annuler la décision attaquée en ce que la Commission aurait violé l'obligation de motivation que lui impose l'article 296 du TFUE. Ainsi, le Tribunal déclare et arrête que l'article 1 de la décision 2003/293/CE de la Commission est annulé en ce qu'il constate que les mesures de soutien aux coopératives agricoles prévues par le décret-loi royal n° 10/2000 relatif à des mesures urgentes de soutien aux secteurs agricole, de la pêche et des transports, ne constituent pas une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

VII. APPRÉCIATION

- (117) Les articles 107 et 108 du TFUE s'appliquent à tous les produits agricoles de son annexe I, soumis à une organisation commune de marché (tous les produits agricoles, sauf la viande équine, le miel, le café, l'alcool d'origine agricole, le vinaigre dérivé de l'alcool et le liège) conformément aux différents règlements qui régissent les organisations communes de marché respectives.

1. L'article 107, paragraphe 1, du TFUE

- (118) Selon les dispositions de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État, sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.
- (119) Les mesures en l'espèce prennent la forme d'un traitement fiscal différencié en faveur des coopératives agricoles.

- (120) La communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises ⁽²¹⁾ prévoit que sont soumises à l'application de l'article 107, les aides d'État relevant de la fiscalité directe des entreprises, lorsque:
- l'avantage est octroyé par l'État ou au moyen de ressources d'État,
 - la mesure affecte la concurrence et les échanges entre États membres,
 - la mesure est spécifique ou sélective en ce sens qu'elle favorise certaines entreprises ou certaines productions, c'est-à-dire, elle fausse ou menace de fausser la concurrence,
 - la mesure procure à ses bénéficiaires un avantage qui allège les charges qui normalement pèsent sur leur budget.
- (121) Il faut noter tout d'abord que, tel qu'il est rappelé au point 3.2.7 de la communication de la Commission au Conseil, au Parlement européen, au Comité économique et social et au Comité des régions sur la promotion des sociétés coopératives en Europe ⁽²²⁾, les coopératives qui exercent des activités économiques, y compris les coopératives agricoles, sont considérées comme des «entreprises» au sens du TFUE et sont donc régies par l'ensemble des règles européennes en matière de concurrence et d'aides d'État, y compris les diverses exemptions, seuils et règles de minimis.
- (122) L'examen en l'espèce doit porter sur les mesures particulières notifiées en faveur des coopératives agricoles prises à la suite de la hausse du prix du carburant (article 1 du décret-loi royal n° 10/2000), à la lumière, tout d'abord, des quatre critères ci-dessus.
- (123) Puisque les mesures notifiées ont pour résultat d'étendre le champ d'application du statut fiscal privilégié des coopératives à l'activité de distribution du carburant à des non-membres, il est nécessaire de qualifier ce statut fiscal à la lumière de l'article 107 TFUE.
- 1.1. *Le critère «ressources d'État»*
- (124) Conformément à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, pour qu'un avantage puisse être qualifié d'aide d'État, il faut en premier lieu qu'il soit accordé directement ou indirectement au moyen de ressources d'État, et en second lieu qu'il soit imputable à l'État ⁽²³⁾.
- (125) Le point 10 de la communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises explique qu'une perte de recettes fiscales équivaut à la consommation de ressources d'État sous la forme de dépenses fiscales. Par ailleurs, l'intervention de l'État peut s'effectuer aussi bien par le biais de dispositions fiscales de nature législative, réglementaire ou administrative que par celui des pratiques de l'administration fiscale.
- (126) Au moyen de l'article 1 du décret-loi royal 10/2000, l'État espagnol a introduit certaines modifications dans la loi 27/1999 concernant les coopératives, ainsi que dans la loi 20/1990 concernant le régime fiscal des coopératives. D'une part, la limite maximale de 50 % de leur chiffre d'affaires, imposée aux coopératives agricoles pour la réalisation d'opérations avec des tiers non-associés sans perte du privilège fiscal établi dans la loi n° 20/1990, est supprimée pour les opérations de livraison de gasoil B aux tiers non-associés. D'autre part, la loi n° 34/1998 concernant le secteur des hydrocarbures est modifiée en supprimant, pour la distribution de gasoil B aux non-associés par les coopératives agricoles, l'exigence de constituer une entité dotée de personnalité juridique propre assujettie au régime fiscal général.
- (127) Il convient de rappeler que, comme il a été décrit au considérant 20 de la présente décision, plusieurs avantages au titre de plusieurs impôts sont accordés aux coopératives agricoles. L'État espagnol, en étendant pour les coopératives agricoles le volume d'opérations de livraison de gasoil B à des tiers non-associés, au-delà de 50 % permis par la loi, sans perte du privilège fiscal, renonce donc bien à des recettes fiscales et, donc, consomme des ressources d'État sous la forme de dépenses fiscales. De plus, en supprimant, pour la distribution de gasoil B aux non-associés, l'exigence pour les coopératives de constituer une entité dotée de personnalité juridique propre assujettie au régime fiscal général, l'État espagnol est en train de renoncer à toute recette fiscale éventuelle liée au dit statut et, donc, de consommer des ressources d'État sous la forme de dépenses fiscales.
- (128) Dans son arrêt en date 27 janvier 1998, le Tribunal a admis que le critère de l'utilisation de ressources étatiques peut aussi prendre une forme négative, lorsque l'intervention conduit à une perte de ressources qui auraient dû être versées au budget de l'État, sous la forme par exemple d'une exonération fiscale, comme c'est le cas en l'espèce ⁽²⁴⁾.
- (129) Par conséquent, les mesures considérées en l'espèce sont bien des avantages imputables à l'État et accordés directement moyennant des ressources d'État.

⁽²¹⁾ JO C 384 du 10.12.1998, p. 3. Voir aussi arrêt de la Cour de justice du 24 juillet 2003, Affaire C-280/00, *Altmark*, Recueil 2003, p. I-7747.

⁽²²⁾ COM(2004) 18 final du 23.2.2004.

⁽²³⁾ Affaire C-303/88 *Italie/Commission*, Recueil 1991, p. I-1433, considérant n° 11, Affaire C-482/1999 *France/Commission*, Recueil 2002, p. I 4397, considérant n° 24 ainsi que Affaire C-126/01 *GEMO*, Recueil 2003, p. I-13769, considérant n° 24.

⁽²⁴⁾ Arrêt du Tribunal du 27 janvier 1998, *Ladbroke Racing/Commission*, Affaire T-67/94, Recueil 1998, p. II-1; voir également arrêt de la Cour de justice du 29 avril 2004, *Pays-Bas/Commission*, Affaire C-159-01, Recueil 2004, p. I-4461.

1.2. Le critère «affectation des échanges»

- (130) Pour relever du champ d'application de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, les aides doivent en outre affecter la concurrence et les échanges entre États membres. Ce critère suppose que les bénéficiaires des aides exercent une activité économique.
- (131) Selon la jurisprudence constante en la matière, les échanges commerciaux sont réputés affectés dès lors que l'entreprise bénéficiaire exerce une activité économique faisant l'objet d'échanges commerciaux entre les États membres. La Cour a constaté que lorsqu'un avantage accordé par un État membre renforce la position d'une catégorie d'entreprises par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intracommunautaires, ces derniers doivent être considérés comme influencés par cet avantage ⁽²⁵⁾.
- (132) Dans le cas considéré, les coopératives agricoles exercent une activité économique qui fait l'objet d'échanges commerciaux entre les États membres. Les échanges commerciaux de produits agricoles entre l'Union européenne et l'Espagne sont, en effet, très importants. A titre d'exemple, en 1999, l'Espagne a exporté des produits agricoles à destination de la Communauté européenne pour une valeur d'environ 11,33 milliards d'euros et elle a importé des produits de ce type pour une valeur d'environ 7,38 milliards d'euros. En 2007, le montant des exportations de produits agricoles de l'Espagne à destination des pays de l'Union européenne atteignait environ 33,12 milliards d'euros, et le montant des importations environ 27,14 milliards d'euros ⁽²⁶⁾.
- (133) Plus particulièrement en l'espèce, les entreprises bénéficiaires opèrent dans des secteurs exposés à la concurrence, à savoir la distribution de carburant. Il importe de signaler qu'il existe une concurrence intense entre les producteurs des États membres dont les produits font l'objet d'échanges intracommunautaires. Les producteurs espagnols participent pleinement à cette concurrence. En outre, le nombre considérable de bénéficiaires de ces mesures accroîtra l'incidence de celles-ci sur les échanges.
- (134) Il apparaît ainsi que ces mesures risquent d'affecter les échanges de produits en question entre les États membres, ce qui se produit lorsqu'elles favorisent des opérateurs actifs dans un État membre au détriment des autres États membres. Les deux mesures en question ont un effet direct et immédiat sur les coûts de production des produits en question en Espagne. Par consé-

quent, elles affectent la concurrence et les échanges entre États membres.

1.3. Le critère «avantage»

- (135) Selon une jurisprudence constante, la notion d'aide est plus générale que celle de subvention, étant donné qu'elle comprend non seulement des prestations positives, telles que les subventions elles-mêmes, mais également des interventions d'État qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise et qui, par là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont de même nature et ont des effets identiques ⁽²⁷⁾.
- (136) Il en découle, selon la Cour, qu'une mesure par laquelle les autorités publiques accordent à certaines entreprises une exonération fiscale qui, bien que ne comportant pas un transfert de ressources d'État, place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables constitue une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.
- (137) D'après la communication sur la fiscalité directe des entreprises, un tel avantage peut être procuré par une réduction de la charge fiscale de l'entreprise sous différentes formes et notamment: par une réduction de l'assiette imposable (déduction dérogatoire, amortissement extraordinaire ou accéléré, inscription de réserves sur le bilan, etc.); par une réduction totale ou partielle du montant de l'impôt (exonération, crédit d'impôt, etc.); par un ajournement ou une annulation, voire même un rééchelonnement exceptionnel de la dette fiscale.
- (138) Le régime fiscal des sociétés coopératives par rapport aux sociétés non coopératives qui existent en Espagne est décrit au considérant 20 de cette décision. Il s'agit, en effet, des avantages dont jouissent toutes les coopératives protégées, dont les coopératives agricoles, et qui ne sont normalement pas applicables aux sociétés non coopératives. Il convient également de préciser que ne tombe pas dans le cadre de cette analyse dans les privilèges fiscaux des dites coopératives, le taux réduit de 20 % appliqué à la base imposable correspondant aux résultats coopératifs (car ils correspondent à des opérations réalisées avec ses membres).
- (139) Les modifications apportées par le décret-loi royal n° 10/2000 sont de nature à permettre aux coopératives agricoles de consacrer la plupart de leur activité, voire la totalité, à la distribution de gasoil B, sans pourtant être soumises à un traitement fiscal égal à celui des entreprises non-coopératives.

⁽²⁵⁾ Affaire 730/79 *Philip Morris Holland BV/Commission*, Recueil 1980, p. 2671, considérant n° 11.

⁽²⁶⁾ Source: Eurostat.

⁽²⁷⁾ Arrêt de la Cour de justice du 15 juin 2006, Affaires jointes C-393/04 et C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium*, Recueil 2006, p. I-5293.

- (140) Comme le Tribunal le signale dans l'affaire T-146/03 ⁽²⁸⁾, avant l'adoption de ces mesures, le statut fiscal des coopératives ne trouvait pas à s'appliquer à l'activité de distribution de carburant dès lors que cette activité devait être réalisée par une entité juridique distincte ne bénéficiant pas de ce statut fiscal privilégié. À partir de l'entrée en vigueur des mesures litigieuses, le champ d'application de ce statut fiscal privilégié a été étendu aux activités de distribution du carburant. Le Tribunal considère ainsi que la situation fiscale des coopératives agricoles, en ce qui concerne la distribution du carburant aux tiers non-membres, a été modifiée par les mesures litigieuses.
- (141) La Commission constate en effet que, moyennant ces mesures, les coopératives agricoles, qui peuvent désormais réaliser des échanges avec des tiers non-associés de façon illimitée tout en conservant un statut juridique différent de celui des entreprises non coopératives, voire des coopératives non agricoles, qui travaillent dans la distribution de gasoil B, sont placées, en ce qui concerne la distribution du carburant aux tiers non-associés, dans une situation d'avantage par rapport aux sociétés non coopératives puisqu'elles conservent leur traitement fiscal.
- (142) Il convient en effet de rappeler que pour la composition de la base imposable des coopératives, les résultats des actions coopératives (réalisées avec ses membres) et ceux des actions extracoopératives (réalisées avec des non-associés) sont considérés de manière séparée et ne sont pas imposés de la même manière. Néanmoins, malgré la séparation des comptabilités, la coopérative agricole restant une entité unique continuera à bénéficier d'autres avantages fiscaux non directement liés à l'imposition à taux réduit des bénéfices, tels que les autres avantages liés à l'impôt des sociétés, l'impôt sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques documentés, l'impôt sur les activités économiques (dont le montant est totalement indépendant des résultats d'une société) et l'impôt sur les biens immeubles. Les coopératives conservent donc leur régime fiscal spécial même lorsqu'elles augmentent le volume d'opérations de livraison de gasoil B à des tiers non-associés au-delà de 50 %, créant ainsi une exception à la loi nationale sur les coopératives, sans avoir à constituer une entité distincte dotée de personnalité juridique propre assujettie au régime fiscal général.
- (143) Les coopératives agricoles se retrouvent donc dans une situation financière plus favorable que le reste des contribuables, puisqu'une partie ⁽²⁹⁾ des avantages liés notamment à l'impôt sur les sociétés, et tous les avantages liés à d'autres impôts sont maintenus.
- (144) En ce qui concerne les arguments avancés par la Confédération des coopératives agricoles d'Espagne s'agissant
- ici plus particulièrement de l'impôt sur les sociétés, la Commission rappelle que, comme elle l'a fait dans sa décision 2003/293/CE, les coopératives spécialement protégées, comme le sont les coopératives agricoles, bénéficient d'une ristourne de 50 % au titre de l'impôt sur les sociétés. En plus, il existe une déduction de 50 % des dotations destinées au fonds de réserve obligatoire et une déduction de 100 % des sommes destinées au fonds d'éducation et promotion. Enfin, il existe la liberté d'amortissement des éléments de l'actif fixe neuf amortissable acquis lors des trois premières années à la suite de l'inscription au registre des coopératives.
- (145) La Commission admet qu'il convient d'examiner les avantages fiscaux dont jouissent les sociétés coopératives à la lumière des obligations fiscales qui leur sont imposées à la différence des sociétés non coopératives.
- (146) Selon les observations de la Confédération des coopératives agricoles espagnoles, cet avantage fiscal ne peut être apprécié indépendamment du traitement fiscal des excédents nets de l'associé coopérateur dans le cadre de l'impôt sur le revenu («l'IRPF»), excédents dont les caractéristiques sont différentes de celles des dividendes dans une entreprise capitaliste. L'atténuation de la double imposition dans la relation société capitaliste/actionnaire (dividende) n'aurait pas de contrepartie dans la relation société coopérative/associé coopérateur (distribution des excédents nets), de sorte que les excédents nets seraient plus lourdement imposés que les dividendes. L'avantage que la coopérative pourrait tirer de l'avantage fiscal sur l'impôt sur les sociétés serait corrigé par la double imposition frappant l'associé de la coopérative au titre de l'IRPF mais également la coopérative au titre de l'impôt des sociétés, et donc par l'augmentation de la charge fiscale.
- (147) Or, tel que le remarque le Tribunal dans son arrêt, cet argument doit être compris comme se référant uniquement à une correction de l'abattement de 50 % sur l'impôt sur les sociétés, c'est-à-dire, à la ristourne de 50 % au titre de cet impôt. En effet, la Commission confirme que l'argument avancé par la Confédération des coopératives agricoles espagnoles est centré sur cette mesure.
- (148) La Commission estime que l'avantage est à examiner au niveau de la coopérative et non pas de ses membres, la coopérative reste en effet le sujet relevant pour la présente analyse. Par conséquent, les chiffres avancés par la Confédération des coopératives agricoles espagnole, concernant le taux d'imposition au titre de l'impôt sur les sociétés, ne sont pas probants. Ils sont en outre uniquement relatifs à la disponibilité nette de fonds au profit de l'associé coopérateur à la suite de l'application de l'impôt. Ainsi, à titre d'exemple, la Commission considère que la situation économique de la coopérative n'est pas nécessairement affaiblie par l'apport de capital aux fonds obligatoires, puisque ceux-ci sont conservés et utilisés par celle-ci dans des cas bien précis.
- ⁽²⁸⁾ Arrêt du Tribunal du 12 décembre 2006, T-146/03, *Asociación de Estaciones de Servicio de Madrid et Federación Catalana de Estaciones de Servicio/Commission*, Recueil 2003, p. II-98.
- ⁽²⁹⁾ À savoir, les avantages cités supra au considérant 20, premier alinéa, à l'exception du taux réduit de 20 %, qui ne s'applique qu'aux opérations avec les membres de la coopérative et qui, dès lors, ne fait pas l'objet de cette décision.

- (149) La Commission considère, à la lumière des explications données, que la fiscalité des coopératives agricoles en Espagne au titre de l'impôt sur les sociétés contient bien des éléments avantageux. En outre, le traitement fiscal différent au niveau dudit impôt ne saurait trouver sa logique dans certaines contraintes propres à l'activité coopérative, notamment la double imposition. En effet, quand une coopérative réalise des opérations avec des tiers non-membres, elle agit dans le marché de la même manière que n'importe quelle autre entreprise et il n'y a pas de justification pour la traiter de manière différente aux autres sociétés. Partant, le revenu des coopératives provenant des opérations avec des tiers non-membres doit être taxé au niveau de la coopérative de la même manière que si l'activité était réalisée par une société de capitaux et les montants distribués aux membres devraient être taxés de la même manière que les dividendes reçus par les actionnaires d'une société de capitaux.
- (150) La Commission constate, enfin, qu'aucun argument n'est avancé concernant la liberté d'amortissement des éléments de l'active fixe neuf amortissable acquis lors des trois premières années à la suite de l'inscription au registre des coopératives ou concernant les autres avantages liés à l'impôt des sociétés.
- (151) La Commission rappelle également que l'avantage ne résulte pas seulement de l'impôt sur les sociétés mais également des autres impôts décrits au considérant 20 (impôt sur les transmissions patrimoniales et sur les actes juridiques, impôt sur les activités économiques et impôt sur les biens immeubles) de la présente décision. Il ne saurait être question pour ces dits impôts d'une quelconque compensation par double imposition.
- (152) Les coopératives conservent donc leurs privilèges fiscaux même lorsqu'elles augmentent le volume d'opérations de livraison de gasoil B à des tiers non-associés au-delà de 50 %, créant ainsi une exception à la loi nationale sur les coopératives, sans avoir à constituer une entité distincte dotée de personnalité juridique propre assujettie au régime fiscal général.
- (153) Selon l'Espagne, les mesures introduites par le décret-loi royal n° 10/2000 ne constituent pas une aide d'État, dans la mesure où elles n'ont pas d'incidence sur les entreprises concurrentes qui se consacrent à la même activité, étant donné que toutes les entreprises du secteur, y compris les coopératives agricoles, sont assujetties à la même taxation au regard de l'impôt sur les sociétés (35 %). Toutefois, comme mentionné plus haut, les modifications apportées par le décret-loi royal n° 10/2000 sont de nature à permettre aux coopératives agricoles de consacrer la plupart de leur activité, voire la totalité, à la distribution de gasoil B, sans pourtant être soumises à un traitement fiscal égal à celui des entreprises non-coopératives puisque ne perdant pas leur traitement fiscal avantageux liés aux autres avantages liés à l'impôt des sociétés, l'impôt sur les transmissions patrimoniales et les actes juridiques documentés, l'impôt sur les activités économiques (dont le montant est totalement indépendant des résultats d'une société) et l'impôt sur les biens immeubles.
- (154) La Commission considère par conséquent que, pour ce qui est des mesures adoptées moyennant l'article 1 du décret-loi royal n° 10/2000, le critère «avantage» est rempli.
- 1.4. Le critère «sélectivité»
- (155) Pour constituer une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, une mesure doit notamment être de nature à conférer un avantage sélectif au bénéfice exclusif de certaines entreprises ou de certains secteurs d'activité. Cet article vise en effet les aides qui faussent ou menacent de fausser la concurrence «en favorisant certaines entreprises ou certaines productions» ⁽³⁰⁾.
- (156) Lors du contrôle du caractère sélectif d'une mesure, la Commission doit examiner si la différenciation entre entreprises introduite par la mesure considérée, en matière d'avantages ou de charges, relève de la nature ou de l'économie du système général applicable. En effet, selon la jurisprudence, une mesure fiscale spécifique qui est justifiée par la logique interne du système fiscal échappe à l'application de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE ⁽³¹⁾. Si cette différenciation se fonde sur d'autres finalités que celles poursuivies par le système général, la mesure en cause est en principe considérée comme remplissant la condition de sélectivité prévue à l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.
- (157) En ce qui concerne les mesures de fiscalité différenciée, le point 20 de la communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises rappelle que certains avantages fiscaux sont parfois limités à certaines formes d'entreprises, à certaines de leurs fonctions ou à certains types de productions. Dès lors qu'ils favorisent certaines entreprises ou certaines productions, ils sont susceptibles de constituer des aides d'État visées par l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.
- 1.4.1. Les mesures, favorisent-elles certaines entreprises ou certaines productions?
- (158) Il convient de déterminer si, dans le cadre du régime juridique espagnol, la mesure en cause est de nature à favoriser certaines entreprises ou certaines productions par rapport à d'autres, qui se trouveraient, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable ⁽³²⁾.

⁽³⁰⁾ Arrêt du Tribunal de 13 septembre 2006, Affaire T-210/02, *British Aggregates*, Recueil 2006, p. II-2789.

⁽³¹⁾ Arrêt de la Cour de justice du 10 janvier 2006, Affaire C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze*, Recueil 2006, p. II-289.

⁽³²⁾ Arrêts du 6 septembre 2006, *Portugal/Commission*, C-88/03, Recueil 2006, p. I-7115, considérant 54; et du 29 avril 2004, *GIL Insurance e.a.*, C-308/01, Recueil 2004, p. I-4777, considérant 68.

- (159) La communication de la Commission sur la promotion des sociétés coopératives en Europe reconnaît que les coopératives agissent dans l'intérêt de leurs membres, qui sont en même temps des utilisateurs, et ne sont pas gérées au profit d'investisseurs extérieurs. Les bénéfices sont perçus par les membres en proportion de leurs transactions avec la coopérative, tandis que les réserves et les actifs sont détenus en commun, impartageables et consacrés aux intérêts communs des membres. Comme les liens personnels entre les membres sont en principe étroits, les nouvelles adhésions doivent être approuvées par eux, tandis que les droits de vote ne sont pas nécessairement proportionnels aux parts détenues. La démission d'un membre lui donne droit au remboursement de sa part, et entraîne une réduction du capital.
- (160) Ceci amène à définir le «model coopératif mutuel pur», qui peut être utilisé pour évaluer si les coopératives sont dans la même situation factuelle et légale que les sociétés de capitaux au regard du système fiscal espagnol.
- (161) Tout d'abord, la coopérative mutuelle pure est caractérisée par une relation spécifique avec ses membres. Chaque membre est un partenaire avec une voix dans l'administration de la coopérative, où chaque membre dispose d'un seul vote, où la prise de décision est faite à la majorité et où une direction élue est responsable envers ses membres. Il y a de nombreuses interactions entre la coopérative et ses membres qui vont au-delà de simples relations commerciales.
- (162) Ensuite, dans la coopérative mutuelle pure, la répartition équitable et juste des résultats économiques est exigée et tout excédent doit finalement revenir aux membres. Cela correspond au principe de mutualité, grâce auquel les coopératives agissent dans l'intérêt de leurs membres. Les membres d'une coopérative de distribution ou de consommation reçoivent à la fin de l'exercice budgétaire des avantages économiques basés sur la valeur totale de leurs opérations avec la coopérative (des profits ou des ristournes personnalisés). Ils peuvent toutefois décider de permettre à la coopérative de retenir une partie de ces ristournes ou excédents en faveur des différentes réserves. Les coopératives mutuelles pures peuvent être ainsi définies comme commerçant exclusivement avec ses membres.
- (163) C'est ainsi que, en ce qui concerne notamment l'impôt sur les sociétés, dans les coopératives mutuelles pures, la coopérative ne réalise pas de bénéfice puisqu'elle ne fonctionne qu'au profit de ses membres. Pour cette raison, la Commission considère que les coopératives mutuelles pures et les sociétés lucratives ne sont pas dans une situation juridique et factuelle comparable au regard de la taxation des profits. Dans une telle situation, la déduction du revenu imposable sur les coopératives mutuelles pures ne constituerait donc pas une aide d'État.
- (164) Cela étant, la Commission reconnaît également que le décret-loi royal n° 10/2000 soulève des éléments qui altèrent le modèle coopératif mutuel pur, notamment par le fait de la possible suppression de la limite maximale de 50 % imposée aux coopératives agricoles pour fournir du gasoil B aux tiers non-associés sans perdre la condition de coopérative fiscalement protégée, c'est-à-dire, mise en question du principe de l'exclusivisme en faveur des coopératives agricoles. En effet, le seul fait que les coopératives puissent dépasser la limite de 50 % entache le caractère «mutuel pur» de ces dernières puisqu'en outre une grande proportion du chiffre d'affaires pourra être générée avec des non-membres de la coopérative. L'activité de la coopérative agricole pourra également s'en voir profondément altérée poursuivant un objectif de recherche de profit et il convient de se demander si les principes qui caractérisent une coopérative mutuelle pure (comme la participation active des membres de la coopérative dans la gestion, la prise de décision ou encore le management de celle-ci, les principes d'exclusivisme, d'altruisme, de démocratie) peuvent encore être maintenus en ouvrant sans limite les services de la coopérative à des non-membres. En outre, le changement de la nature des revenus des opérations réalisées avec des tiers non associés s'éloignant d'une nature coopératiste ne peut être ignoré.
- (165) Il apparaît donc, dans le cas présent, que le caractère mutuel pur des coopératives dans le secteur agricole concernées par la mesure est bien remis en cause par le décret-loi royal n° 10/2000. Pour ces raisons, et à la lumière de la législation espagnole en vigueur, la Commission ne peut constater de façon incontestable le caractère mutuel pur des coopératives agricoles espagnoles concernées. Ces dernières et leurs revenus semblent donc à considérer non par rapport à des sociétés coopératives mutuelles pures mais bien par rapport aux sociétés de capitaux.
- (166) Il y a toutefois lieu de déterminer le régime juridique dans lequel les mesures doivent être appréciées, c'est-à-dire le cadre de référence. À cet égard, il convient d'observer que, dans le cas des avantages fiscaux prévus pour les coopératives agricoles espagnoles, les mesures en question constituent des dérogations particulières prévues par la loi n° 20/1990 concernant le régime fiscal des coopératives. La loi prévoit, aux articles 16.5, 18.2, 33.1, 33.2, 33.3, 33.4, 34.1 et 34.2, toute une série de mesures favorables aux coopératives spécialement protégées, dont les coopératives agricoles, au titre de l'impôt sur les sociétés, de l'impôt sur les transmissions patrimoniales et sur les actes juridiques documentés, de l'impôt sur les activités économiques et de l'impôt sur les biens immeubles (pour les détails des avantages, voir considérant 20 supra).
- (167) Il convient de déterminer ensuite l'objectif poursuivi par chacun de ces quatre impôts. À cet égard, il y a lieu d'observer que l'objectif de l'impôt sur les sociétés est la taxation des bénéfices des entreprises. L'objectif de chacun des autres impôts est, respectivement, la taxation de la transmission patrimoniale et de la passation d'un acte juridique documenté, la taxation de l'exercice d'une activité économique et la taxation de la jouissance d'un droit sur un bien immobilier.

- (168) Il est nécessaire, enfin comme mentionné plus haut, de déterminer si les coopératives et les sociétés de capitaux se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable au regard de ces objectifs et de ces quatre impôts.
- (169) Tout d'abord, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, puisque la Commission ne peut constater le caractère mutuel pur des coopératives agricoles espagnoles concernées qui, par définition, ne réaliseraient pas de bénéfices, elle ne peut donc pas exclure non plus que les coopératives et les sociétés de capitaux se trouvent, en ce qui concerne les avantages liés à l'impôt, dans une situation factuelle et juridique comparable.
- (170) Quand une coopérative réalise des opérations avec des tiers non-membres, elle agit dans le marché de la même manière que n'importe quelle autre entreprise et se trouve dès lors dans une situation factuelle et juridique comparable au regard de l'objectif de l'impôt sur les sociétés. En outre, en ce qui concerne les mesures fiscales visant les réserves indivisibles des coopératives, la Commission considère que, du point de vue de l'application de l'impôt sur les sociétés, celles-ci sont comparables aux réserves des sociétés des capitaux. En effet, du point de vue de la coopérative, l'attribution des bénéfices aux réserves indivisibles serait essentiellement comparable au cas des sociétés de capitaux conservant leurs bénéfices, parce que les réserves indivisibles sont utilisées au cours des activités de la coopérative de manière similaire aux bénéfices mis en réserve par les sociétés de capitaux. La comparaison doit être effectuée du point de vue de l'entreprise et non du point de vue des actionnaires ou membres de la coopérative. Même le caractère obligatoire des réserves indivisibles des coopératives ne saurait changer le caractère d'aide de la mesure, puisque les sociétés de capitaux ont également des réserves légales obligatoires qui, néanmoins, sont taxées. La Commission est donc d'avis que les réserves indivisibles seraient économiquement comparables à toute autre réserve prévue pour toute autre entreprise.
- (171) Ainsi, toute mesure au titre de l'impôt sur les sociétés visant un traitement différencié et plus avantageux des bénéfices en général et des bénéfices destinés aux réserves indivisibles en particulier en faveur des coopératives, est susceptible de fournir un avantage économique en faveur de ces dernières par rapport aux sociétés de capitaux qui ne pourraient en bénéficier alors même qu'elles se trouveraient dans une situation comparable.
- (172) La Commission est d'avis que, en ce qui concerne les avantages liés à l'impôt sur les sociétés, il ressort de ces considérations que les sociétés de capitaux sont sur le même plan que les sociétés coopératives et que, pour cette raison, il est possible d'affirmer que les sociétés coopératives bénéficient d'un avantage par rapport aux sociétés de capitaux.
- (173) En ce qui concerne l'impôt sur les transmissions patrimoniales et sur les actes juridiques documentés, il convient de rappeler que cet impôt indirect vise à grever différents actes juridiques tels que les transmissions patrimoniales onéreuses, les actes juridiques documentés ou encore certaines opérations sociétaires (comme les actes de financement d'une société tels qu'une augmentation de capital). Une société de capitaux, en passant ces différents actes, sera alors imposée. Par contre, comme exposé au considérant 20 de la présente décision, les sociétés coopératives bénéficient d'une exemption sur les mêmes faits imposables [constitution, augmentation de capital, octroi et annulation de prêts, etc. ⁽³³⁾]. Les sociétés coopératives bénéficient donc d'un avantage par rapport aux sociétés de capitaux.
- (174) Ensuite, l'impôt sur les activités économiques vise quant à lui à imposer de manière directe tout type d'activité économique entrepreneuriale, professionnelle ou artistique menée par des personnes physiques ou morales sur le territoire espagnol ⁽³⁴⁾. Une société de capitaux ayant un chiffre d'affaires supérieur à un (1) million d'euros sera soumise à cet impôt selon l'activité économique qu'elle mènera. Comme mentionné au considérant 20 de la présente décision, les sociétés coopératives bénéficient d'une bonification de 95 % pour cet impôt ⁽³⁵⁾. Par conséquent, les sociétés coopératives bénéficient donc d'un avantage par rapport aux sociétés de capitaux susmentionnées qui sont pleinement soumises à cet impôt.
- (175) Concernant enfin l'impôt sur les biens immeubles, il convient de rappeler qu'il s'agit d'un impôt local visant à grever la jouissance du droit de propriété et de d'autres droits réels liés à un immeuble. Les sociétés de capitaux sont pleinement soumises à cet impôt contrairement aux sociétés coopératives comme décrit au considérant 20 de la présente décision. En effet, ces dernières bénéficient d'une bonification de 95 % sur cet impôt correspondant aux biens de nature rustique des coopératives agricoles et d'exploitation communautaire de la terre ⁽³⁶⁾. Par conséquent, pour les zones non urbaines, les sociétés coopératives bénéficient donc d'un avantage par rapport aux sociétés de capitaux qui sont, quant à elles, pleinement soumises à cet impôt.
- (176) La Commission, ayant constaté que les sociétés de capitaux sont bien sur le même plan et se trouvent dans une situation similaire que les sociétés coopératives, il est possible d'affirmer qu'elles sont exclues desdits avantages ⁽³⁷⁾ et donc que ces avantages sont bien sélectifs puisque visant uniquement les sociétés coopératives.
- ⁽³³⁾ Voir considérant 20 de la présente décision, et articles 33.1 et 34.1 de la loi n° 20/1990 du 19 décembre 1990 concernant le régime fiscal des coopératives.
- ⁽³⁴⁾ Voir considérant 20 de la présente décision.
- ⁽³⁵⁾ Article 33.4.a) de la loi n° 20/1990 du 19 décembre 1990 concernant le régime fiscal des coopératives.
- ⁽³⁶⁾ Article 33.4.b) de la loi n° 20/1990 du 19 décembre 1990 concernant le régime fiscal des coopératives.
- ⁽³⁷⁾ Voir considérants 135 à 154 de la présente décision concernant l'établissement des avantages visés.

- (177) La Commission constate donc que les mesures créées par l'article 1 du décret-loi royal n° 10/2000 confèrent un avantage ⁽³⁸⁾ sélectif aux coopératives agricoles.

1.4.2. Les mesures, sont-elles justifiées par la nature ou l'économie du système ?

- (178) Il convient ensuite de rechercher si les mesures fiscales en cause peuvent être justifiées par la nature ou l'économie du système fiscal, ce qu'il incombe à l'État membre concerné de démontrer. Une mesure portant exception à l'application du système fiscal général peut être justifiée par la nature et l'économie générale du système fiscal si l'État membre concerné peut démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs de son système fiscal ⁽³⁹⁾.

- (179) Une justification tirée de la nature ou de l'économie du système fiscal en cause constitue une exception au principe d'interdiction des aides d'État et doit, par conséquent, être comprise de manière stricte ⁽⁴⁰⁾. Il incombe à l'État membre de démontrer que la dérogation en cause est justifiée par la nature et l'économie du système et donc qu'elle ne constitue pas une aide au sens de l'article 107 du TFUE. À cet égard, il convient d'établir une distinction entre, d'une part, les objectifs assignés à un régime fiscal particulier et qui lui sont extérieurs et, d'autre part, les mécanismes inhérents au système fiscal lui-même qui sont nécessaires à la réalisation de tels objectifs ⁽⁴¹⁾.

- (180) Dans le cas d'espèce, la Confédération des coopératives agricoles d'Espagne estime que les mesures prévues par le décret-loi royal n° 10/2000 concernant notamment l'impact sur l'impôt sur les sociétés sont destinées à compenser la double imposition des excédents au titre de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. La Commission n'est pas en mesure, sur base des arguments avancés, de se prononcer sur la justesse de cette affirmation. Elle constate toutefois que cette affirmation n'est pas avancée par l'Espagne afin de démontrer que la mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs de son système fiscal. L'Espagne estime que le but recherché est de permettre à la coopérative de réaliser cette activité, sans qu'elle ait besoin de constituer une autre entité différenciée, l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés étant le même dans les deux situations, de sorte que les revenus générés par la livraison de gasoil B à des tiers sont soumis au régime général de l'impôt sur les sociétés. L'objectif des deux mesures est de permettre aux exploitations agricoles et d'élevage de poursuivre leurs activités et de conserver le

degré de compétitivité nécessaire pour faire face à une situation de difficultés économiques de hausse disproportionnée du coût du gasoil et la dépréciation de l'euro face au dollar ⁽⁴²⁾. Concernant les autres impôts, l'Espagne considère que les avantages fiscaux sont antérieurs au décret-loi royal n° 10/2000, de sorte que les coopératives n'en bénéficient pas à la suite de l'entrée en vigueur dudit décret.

- (181) Toute fois, la Commission considère que le seul fait que les avantages fiscaux liés aux différents impôts et générés par les deux mesures en question soient conçus de manière à assurer la correction d'une situation de difficultés économiques, ne permet pas de considérer que tout avantage fiscal accordé par les autorités espagnoles en cause est justifié par la nature et l'économie du système fiscal national ⁽⁴³⁾.

- (182) La Commission considère par conséquent que, pour ce qui est des mesures prévues à l'article 1 du décret-loi royal 10/2000, le critère de la «sélectivité» est rempli.

1.5. Conclusions sur le caractère d'«aide» au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE

- (183) La Commission considère, à la lumière des explications ci-dessus, que les mesures en faveur des coopératives agricoles reprises à l'article 1 du décret-loi royal n° 10/2000 adoptées à la suite de la hausse du prix du carburant supposent un avantage qui leur est conféré, dont d'autres opérateurs ne peuvent pas bénéficier, qui fausse ou qui menace de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises et certaines productions, dès lors qu'il est susceptible d'affecter le commerce entre États membres. En conséquence, la Commission conclut que ces mesures relèvent de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

- (184) S'agissant de la nature nouvelle ou existante des aides en question, il convient de rappeler que ces mesures, adoptées en 2000, renvoient directement aux avantages octroyés par le régime général fiscal des coopératives tel que prévu par la loi n° 20/1990. Or, cette loi envisage des avantages fiscaux qui devraient en principe être considérées comme étant des aides nouvelles, puisqu'elles ont été adoptées après 1986, année de l'adhésion de l'Espagne à la CEE.

- (185) Toutefois, la Commission est consciente que les régimes d'imposition des coopératives en Europe ont généralement des racines anciennes et que certaines dispositions neuves ne font que reprendre des avantages déjà existants avant l'adhésion à la CEE.

⁽³⁸⁾ Pour la notion d'avantage, voir les considérants 135 à 154 de la présente décision.

⁽³⁹⁾ Arrêt du 6 septembre 2006, *Portugal/Commission*, C-88/03, Recueil 2006, p. I-7115, considérants 80-81.

⁽⁴⁰⁾ Arrêt du 6 mars 2002, *Diputación Foral de Álava e.a./Commission*, T-127/1999, T-129/1999 et T-148/1999, Recueil 2002, p. II-1275, considérant 250.

⁽⁴¹⁾ Arrêt de la Cour de justice du 6 septembre 2006, *Açores — République portugaise/Commission*, Affaire C-88/03, Recueil 2006, p. I-7115.

⁽⁴²⁾ Voir considérants 65 à 85 de la présente décision.

⁽⁴³⁾ Voir note 41 de bas de page.

(186) Or, dans le cas d'espèce, aucune information n'a été envoyée à la Commission par les autorités espagnoles ou par des tiers intéressés permettant d'établir, au-delà de tout doute, que les mesures adoptées par la loi n° 20/1990, et reprises ensuite par le décret de 2000, sont une continuation d'autres mesures identiques déjà existantes avant 1986.

(187) La Commission doit donc conclure que les mesures visant spécifiquement le secteur des carburants sont des aides nouvelles qui auraient dû être notifiées à la Commission avant leur mise en exécution.

2. L'illégalité des aides

(188) La Commission doit souligner que les autorités espagnoles ont accordé les aides considérées en infraction aux dispositions de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE. L'article 1^{er}, point f), du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE⁽⁴⁴⁾ définit l'aide illégale comme une aide nouvelle mise à exécution en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE (ex-article 93 du traité CE). Leur octroi était illégal dans la mesure où elles ont été mises à exécution avant que la Commission ne se prononce sur leur compatibilité avec le marché intérieur.

(189) Du fait que les mesures mises en exécution par l'Espagne contiennent des éléments d'aide d'État, il s'ensuit qu'il s'agit d'aides illégales au sens du TFUE.

(190) Selon la communication de la Commission sur la détermination des règles applicables à l'appréciation des aides d'État illégales⁽⁴⁵⁾, toute aide illégale au sens de l'article 1^{er}, point f), du règlement (CE) n° 659/1999 doit être évaluée conformément aux règles et aux lignes directrices en vigueur au moment où l'aide est accordée.

3. Examen de la compatibilité des aides

(191) L'article 107 du TFUE connaît des exceptions au principe général de l'incompatibilité des aides d'État avec le TFUE. Il s'agit ici d'examiner les mesures prévues par le décret-loi n° 10/2000.

(192) L'article 107, paragraphe 2, point b), du TFUE dispose que sont compatibles avec le marché intérieur les aides destinées à remédier aux préjudices causés par les calamités naturelles ou d'autres événements extraordinaires. L'Espagne a justifié ces aides en faisant valoir qu'elles étaient destinées à remédier aux préjudices causés par un événement extraordinaire.

(193) Selon l'Espagne, la hausse disproportionnée du coût du gasoil a causé des perturbations de l'ordre public, des

grèves, des ruptures d'approvisionnement en produits énergétiques et alimentaires et des difficultés de libre transit des marchandises à travers le territoire de la Communauté, ce qui devrait être considéré comme un événement extraordinaire au sens de l'article 107, paragraphe 2, point b), du TFUE.

(194) S'agissant des exceptions au principe général d'incompatibilité des aides d'État avec le marché intérieur, établi à l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, la Commission considère qu'il faut donner une interprétation restrictive à la notion d'«événement extraordinaire» dont il est fait état à l'article 107, paragraphe 2, point b), du TFUE. Jusqu'à présent, la Commission a accepté comme événement extraordinaire les guerres, les troubles intérieurs ou les grèves et, sous certaines réserves et en fonction de leur étendue, les accidents nucléaires ou industriels graves ou les incendies qui se soldent par de lourdes pertes. Étant donné les difficultés inhérentes aux prévisions en la matière, la Commission détermine la compatibilité des aides en procédant à des analyses cas par cas, eu égard à sa pratique antérieure dans le domaine considéré. Ce raisonnement est actuellement repris au point V.B.2 des Lignes directrices de la Communauté concernant les aides d'État dans le secteur agricoles et forestier 2007-2013⁽⁴⁶⁾.

(195) Dans le cas présent, le motif de l'octroi des aides est la hausse du coût du carburant et non les perturbations de l'ordre public, les grèves⁽⁴⁷⁾, les ruptures d'approvisionnement en produits énergétiques et alimentaires⁽⁴⁸⁾. Ces événements n'ont pas été la cause de l'octroi des aides, mais la conséquence de l'augmentation du coût des carburants.

(196) La Commission considère, en tout état de cause, que la hausse du prix des carburants ne constitue pas un événement extraordinaire, et que ces aides ne peuvent en conséquence bénéficier de l'exception prévue à l'article 107, paragraphe 2, point b), du TFUE en tant qu'aides destinées à remédier aux dommages causés par un événement de caractère exceptionnel. En outre, il convient d'ajouter que dans une communication en date du 9 mars 2006⁽⁴⁹⁾ concernant le secteur de la pêche, la Commission a estimé qu'elle ne pourrait accepter aucune aide ayant permis une intervention publique afin de compenser une soudaine augmentation des coûts du carburant pour ne causer aucune distorsion de concurrence.

(197) En outre, la Commission considère qu'aucun lien direct entre le dommage et l'événement extraordinaire n'a été apporté comme le requiert la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne⁽⁵⁰⁾.

⁽⁴⁶⁾ JO C 319 du 27.12.2006, p. 1. points 89 à 94.

⁽⁴⁷⁾ Décision de la Commission 96/148/CE (JO L 34 du 13.2.1996, p. 38).

⁽⁴⁸⁾ Décision de la Commission du 29 juillet 1999, SG(99) D/5879.

⁽⁴⁹⁾ COM(2006) 103 final du 9 mars 2006, point 3.1.2 et COM(2008) 384 final du 13 juin 2008, point 6.3.

⁽⁵⁰⁾ Arrêt du Tribunal, *Olympiaki Ypiresies AE/Commission*, points 51 et 52, Affaire T-268/06, Recueil 2008, p. II-1091, considérants 51 et 52.

⁽⁴⁴⁾ L'«aide nouvelle» est définie comme étant toute aide, c'est à dire tout régime d'aides ou toute aide individuelle, qui n'est pas une aide existante, y compris toute modification d'une aide existante (JO L 83 du 27.3.1999, p. 1).

⁽⁴⁵⁾ JO C 119 du 22.5.2002, p. 22.

- (198) En ce qui concerne les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 3, elles doivent être interprétées strictement lors de l'examen de tout programme d'aide à finalité régionale ou sectorielle ou de tout cas individuel d'application de régimes d'aides générales. Elles ne peuvent notamment être accordées que dans le cas où la Commission pourrait établir que l'aide est nécessaire pour la réalisation de l'un des objectifs en cause. Accorder le bénéfice des dites dérogations à des aides n'impliquant pas une telle contrepartie reviendrait à permettre des atteintes aux échanges entre États membres et des distorsions de la concurrence dépourvues de justification au regard de l'intérêt communautaire et, corrélativement, des avantages indus pour les opérateurs de certains États membres.
- (199) La Commission considère que les aides en cause ne sont pas destinées à favoriser le développement économique d'une région dans laquelle le niveau de vie est anormalement bas ou dans laquelle sévit un grave sous-emploi au sens de l'article 107, paragraphe 3, point a). Elles ne sont pas non plus destinées à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie de l'État membre au sens de l'article 107, paragraphe 3, point b). Les aides ne sont pas non plus destinées à promouvoir la culture ou la conservation du patrimoine au sens de l'article 107, paragraphe 3, point d).
- (200) L'article 107, paragraphe 3, point c), prévoit toutefois que peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun. Pour pouvoir bénéficier de la dérogation visée à l'article précité, les aides doivent contribuer au développement du secteur en question.
- (201) En ce qui concerne les mesures prévues à l'article 1 du décret-loi royal n° 10/2000, elles existent depuis 2000. Il n'a jamais existé, au niveau communautaire, de lignes directrices ou de règles concrètes visant l'octroi d'aides d'État en faveur des coopératives agricoles, celles-ci étant, en principe, traitées comme toute autre entreprise ⁽⁵¹⁾.
- (202) Or, il convient ici de souligner la nature juridique et économique des coopératives agricoles et en parallèle le contexte normatif européen relatif au secteur agricole.
- (203) Selon l'Alliance Coopérative Internationale, une coopérative est une association autonome des personnes volontairement réunies pour répondre à ses besoins et aspirations économiques, sociaux, et culturels communs au moyen d'une entreprise dont la propriété est collective et le pouvoir démocratique ⁽⁵²⁾. Différents principes définissent une coopérative lui procurant un caractère mutualiste ou coopératif ⁽⁵³⁾ comme par exemple le principe «une personne, une voix», ou encore le principe d'exclusivité. Différentes contraintes caractérisent également le statut des coopératives notamment dans la gestion financière et la rémunération des associés.
- (204) Le point 3.2.6 de la communication de la Commission sur la promotion des sociétés coopératives en Europe précise que certains États membres estiment que les restrictions inhérentes à la nature spécifique du capital de la coopérative peuvent appeler un traitement fiscal particulier. Toutefois, il conviendrait de respecter le principe selon lequel les protections ou avantages accordés à un type d'entité particulier doivent être proportionnés aux contraintes juridiques, à la valeur ajoutée sociale ou aux limitations inhérentes à cette forme et ne devraient pas conduire à la concurrence déloyale.
- (205) Ainsi que la Commission l'a relevé ci-avant l'article 107, paragraphe 3, point c) prévoit que peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun.
- (206) En outre, la Commission observe que l'analyse de la compatibilité sous l'article 107, paragraphe 3, point c), du TFUE est basée sur la recherche d'un équilibre entre les bénéfices de l'aide en termes d'atteindre un objectif d'intérêt commun, et les distorsions de la concurrence et du commerce. La Commission devra donc tout d'abord analyser si l'aide tend bien à viser des situations où le marché ne conduit pas à des résultats économiques efficaces ou à viser d'autres objectifs sociaux ou d'équité. Ensuite, la Commission devra déterminer si l'aide constitue une mesure appropriée pour remédier à un manque du marché. Enfin, la Commission devra établir si l'aide est proportionnée par rapport à la réalisation de l'objectif proposé.

⁽⁵¹⁾ Sauf concernant la référence à la constitution de groupements de producteurs contenus dans les lignes directrices concernant les aides d'État dans le secteur agricole et forestier 2007–2013 et l'article 9 du règlement (CE) n° 1857/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides d'État accordées aux petites et moyennes entreprises actives dans la production de produits agricoles, traitant également de la constitution de groupements de producteurs.

⁽⁵²⁾ Association indépendante et non-gouvernementale qui regroupe, représente et assiste les coopératives du monde entier. Fondée à Londres en 1895, l'ACI compte 224 membres dans 87 pays, et dans tous les secteurs de l'économie. <http://www.ica.coop>

⁽⁵³⁾ *Les coopératives dans l'Europe Entrepreneuriale*. Document de consultation de la Commission du 7 décembre 2001.

- (207) En ce qui concerne le secteur agricole, le principe relatif au développement économique se trouve à l'article 42 du TFUE, qui prévoit que les dispositions du chapitre relatif aux règles de concurrence ne sont applicables à la production et au commerce des produits agricoles que dans la mesure déterminée par le Conseil, compte tenu des objectifs énoncés à l'article 39 du TFUE.
- (208) L'article 39 du TFUE prévoit, quant à lui, que la politique agricole commune a pour but, entre autres, d'accroître la productivité de l'agriculture en développant le progrès technique, en assurant le développement rationnel de la production agricole; ainsi qu'un emploi optimal des facteurs de production et d'assurer ainsi un niveau de vie équitable à la population agricole. De plus, il précise que, dans l'élaboration de la politique agricole commune, il sera tenu compte du caractère particulier de l'activité agricole, découlant de la structure sociale de l'agriculture et des disparités structurelles et naturelles entre les diverses régions agricoles; de la nécessité d'opérer graduellement les ajustements opportuns; et du fait que, dans les États membres, l'agriculture constitue un secteur intimement lié à l'ensemble de l'économie.
- (209) Il ressort de ces articles que la politique de concurrence doit tenir compte de ces objectifs du TFUE. Ces objectifs à très fort caractère social et économique sont garantis, en bonne partie, par les coopératives agricoles, qui jouent un rôle clé dans l'économie en général et dans le monde rural en particulier, pour la création d'emploi et le développement du tissu économique des régions où elles sont implantées ⁽⁵⁴⁾.
- (210) La Commission admet que les coopératives agricoles remplissent les objectifs visés à l'article 39 du TFUE et que, partant, elles facilitent le développement de l'activité agricole. De plus, comme l'agriculture constitue un secteur intimement lié à l'ensemble de l'économie, ainsi que le souligne l'article 39, paragraphe 2, point c), du TFUE, il faut aussi conclure que les coopératives agricoles facilitent le développement des régions économiques où elles sont implantées, et que leurs activités et leur continuité relèvent donc de l'intérêt général.
- (211) Or, pour que les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités ou de certaines régions économiques puissent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur, elles ne doivent pas altérer les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun.
- (212) Or, l'intérêt commun est directement lié à la proportionnalité des mesures par rapport à l'objectif visé, ainsi que le signale le point 33 de la communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises.
- (213) Dans le cas d'espèce, l'élément de proportionnalité par rapport à l'objectif visé doit être recherché tant dans les caractéristiques propres aux coopératives qui définissent leur spécificité et conformément leur nature particulière, c'est-à-dire dans les principes mutualistes, que dans l'impact qu'elles risquent d'avoir sur la concurrence, du fait notamment de la taille des coopératives.
- (214) Ainsi, toute dérogation éventuelle en faveur des coopératives agricoles au regard de la politique des aides d'État devrait favoriser les actions et mesures directement liées à ses principes mutualistes. En outre, elle devrait se circonscrire aux actions entreprises entre la coopérative et ses membres, c'est-à-dire, là où les principes mutualistes ont tout leur sens. À défaut de ces conditions, elles devraient avoir un impact limité sur la concurrence.
- (215) Les aides prévues à l'article 1 du décret-loi royal n° 10/2000 prévoient le maintien exceptionnel du statut de coopérative spécialement protégée en faveur des coopératives agricoles même lorsqu'elles augmentent le volume d'opérations de livraison de gasoil B à des tiers non associés au-delà de 50 %, et l'exonération de constituer une entité dotée de personnalité juridique propre assujettie au régime fiscal général pour la distribution de gasoil B aux non associés. Ces aides dérogent donc aux caractéristiques des coopératives spécialement protégées, telles que définies par les autorités espagnoles.
- (216) Il s'agit donc des mesures qui concernent uniquement des transactions extracoopératives, visant des activités non directement liées aux principes mutualistes et non circonscrites aux actions réalisées entre la coopérative et ses membres. À la lumière des considérations susmentionnées, la Commission ne peut pas donc conclure que l'aide tend bien à viser des situations où le marché ne conduit pas à des résultats économiques efficaces ou à viser d'autres objectifs sociaux ou d'équité.
- (217) S'agissant des mesures qui concernent uniquement des transactions extracoopératives, visant donc des activités non directement liées aux principes mutualistes et non circonscrites aux actions réalisées entre la coopérative et ses membres, la Commission considère que les aides ne répondent pas aux critères de compatibilité exprimés plus haut.
- ⁽⁵⁴⁾ Le rôle majeur des coopératives dans le secteur agricole est rappelé au point 4 de la communication de la Commission sur la promotion des sociétés coopératives en Europe, selon lequel «les multiples avantages des coopératives pour l'économie européenne font d'elles un élément indispensable à la réalisation des objectifs de Lisbonne; en fait, les coopératives sont l'exemple même du type d'entreprise pouvant poursuivre simultanément des objectifs dans les domaines entrepreneurial et social, dans une optique de complémentarité. En dehors de la politique des entreprises, les coopératives jouent un rôle majeur dans l'économie agricole ainsi que dans le développement des régions connaissant des difficultés économiques, et leur structure est idéale pour accroître l'emploi et la cohésion sociale».

(218) La présente décision concerne les deux régimes d'aide examinés et est exécutée sans délai, notamment en ce qui concerne la récupération de toutes les aides individuelles octroyées au titre de ces régimes. La Commission déclare en outre qu'une décision relative à des régimes d'aide ne préjuge pas de la possibilité que des aides individuelles soient jugées compatibles, en totalité ou en partie, avec le marché commun pour des raisons propres au cas d'espèce (par exemple, du fait que l'octroi individuel d'une aide relève des règles de minimis ou du contexte d'une décision future de la Commission ou en vertu d'un règlement d'exonération).

4. Conclusion à la lumière des dispositions existantes

(219) Les aides d'État en faveur des coopératives agricoles sous forme d'avantages fiscaux doivent en principe être considérées comme des aides au fonctionnement interdites au sens du point 32 de la communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises et interdites par les règles communautaires.

(220) La notion d'aide au fonctionnement était déjà applicable au secteur agricole dans la pratique de la Commission avant l'année 2000, et a été reprise ensuite par le point 3.5 des lignes directrices de la Communauté concernant les aides d'État dans le secteur agricole ⁽⁵⁵⁾ et, puis, par le point 15 des lignes directrices de la Communauté concernant les aides d'État dans le secteur agricole et forestier 2007-2013. Selon ces règles, pour être considérée comme compatible avec le marché intérieur, toute mesure d'aide doit avoir un certain élément incitatif ou exiger une contrepartie du bénéficiaire.

(221) Les aides en l'espèce consistent en un allègement des charges dépourvues de tout élément incitatif et de toute contrepartie des bénéficiaires dont la compatibilité avec les règles de concurrence n'est pas prouvée. Il s'ensuit que la dérogation au principe d'interdiction des aides, prévue par l'article 107, paragraphe 3, sous c), n'est pas applicable et qu'il s'agit d'aides incompatibles avec le TFUE.

VIII. RECOUVREMENT

(222) Les aides d'État en faveur des coopératives agricoles mises à exécution par l'Espagne au moyen de l'article 1 du décret-loi royal n° 10/2000 ne peuvent pas bénéficier de la dérogation au principe d'interdiction des aides, prévue par l'article 107, paragraphe 3, sous c), s'agissant donc d'aides d'État incompatibles avec le TFUE.

(223) En cas d'incompatibilité des aides illégales avec le marché intérieur, l'article 14, paragraphe 1, du règlement (CE) n° 659/1999 prévoit que la Commission décide que

l'État membre concerné prend toutes les mesures nécessaires pour récupérer l'aide auprès de son bénéficiaire. Le remboursement est nécessaire en vue de rétablir la situation antérieure en supprimant tous les avantages financiers dont le bénéficiaire de l'aide octroyée de façon illégale a pu indûment bénéficier depuis la date d'octroi de cette aide.

(224) Néanmoins, l'article 14, paragraphe 1, du règlement (CE) n° 659/1999 précise que «la Commission n'exige pas la récupération de l'aide si, ce faisant, elle allait à l'encontre d'un principe général de droit communautaire». Il convient d'examiner si, en l'espèce, un principe général de droit communautaire, tel que par exemple, le principe de confiance légitime, pourrait être appliqué afin d'exclure la récupération des aides illégales et incompatibles auprès des bénéficiaires. Selon une jurisprudence bien établie, le principe de protection de la confiance légitime vise à garantir la prévisibilité des situations et des relations juridiques relevant du seul droit communautaire.

(225) Toutefois, selon la jurisprudence de la Cour, le respect de la confiance légitime ne peut être invoqué à l'encontre d'une réglementation communautaire que dans la mesure où l'Union elle-même a créé au préalable une situation susceptible d'engendrer une confiance légitime ⁽⁵⁶⁾. La Cour a itérativement jugé que le droit de se prévaloir du principe de protection de la confiance légitime s'étend à tout justiciable dans le chef duquel une institution communautaire a fait naître des espérances fondées. En outre, nul ne peut invoquer une violation de ce principe en l'absence d'assurances précises que lui aurait fournies l'administration ⁽⁵⁷⁾. Ainsi, le droit de se prévaloir du principe de protection de la confiance légitime s'étend à tout justiciable chez qui une institution communautaire a fait naître des espérances fondées sur la base d'assurances précises qu'elle lui aurait fournies.

(226) En l'espèce, aucun élément ne peut être considéré comme ayant créé chez les bénéficiaires des aides litigieuses une assurance précise que ces dernières étaient légales. En effet, il convient de préciser tout d'abord que les aides ont été mises en œuvre sans attendre la décision finale de la Commission en question au sens de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE. La Cour de justice ⁽⁵⁸⁾ a d'ailleurs

⁽⁵⁶⁾ Arrêt du Tribunal du 12 septembre 2007, Affaire T-348/03, *Koninklijke Friesland Foods NV*, Recueil 2007, p. II-101.

⁽⁵⁷⁾ Arrêt de la Cour de justice du 24 novembre 2005, *Allemagne/Commission*, C-506/03, encore non publié au Recueil, p. 58; arrêt du 22 juin 2006, *Affaires C-182/03 et C-217/03, Belgium and Forum 187 ASBL/Commission*, Recueil 2006, p. I-5479.

⁽⁵⁸⁾ Arrêts de la Cour de justice du 20 septembre 1990, *Commission/Allemagne*, Affaire C-5/89, Recueil 1990, p. I-3437; du 14 janvier 1997, *Royaume d'Espagne/Commission*, Affaire C-169/95, Recueil 1997, p. I-135, du 20 mars 1997, *Alcan Deutschland*, C-24/95, Recueil 1997, p. I-1591 et du 11 novembre 2004, *Daewoo Electronics Manufacturing España et Territorio Historico de Alava, Diputación Foral de Alava/Commission*, C-183/02 et C-187/02, Recueil 2004, p. I-10609.

⁽⁵⁵⁾ JO C 28 du 1.2.2000, p. 2.

précisé à plusieurs reprises que «compte tenu du caractère impératif du contrôle des aides étatiques opéré par la Commission au titre de l'article 93 du traité (nouvel article 108 du TFUE), les entreprises bénéficiaires d'une aide ne sauraient avoir, en principe, une confiance légitime dans la régularité de l'aide que si celle-ci a été accordée dans le respect de la procédure prévue par ledit article et, d'autre part, qu'un opérateur économique diligent doit normalement être en mesure de s'assurer que cette procédure a été respectée». Dans ce sens, la Cour de justice a également précisé qu'un État membre, dont les autorités ont octroyé une aide en violation des règles de procédure prévues à l'article 88 CE (nouvel article 108 TFUE), ne saurait invoquer la confiance légitime des bénéficiaires pour se soustraire à l'obligation de prendre les mesures nécessaires en vue de l'exécution d'une décision de la Commission lui ordonnant de récupérer cette aide. Admettre une telle possibilité reviendrait, en effet, à priver les dispositions des articles 87 CE et 88 CE (nouveaux articles 107 et 108 du TFUE) de tout effet utile, dans la mesure où les autorités nationales pourraient ainsi se fonder sur leur propre comportement illégal pour mettre en échec l'efficacité des décisions prises par la Commission en vertu des dispositions du traité»⁽⁵⁹⁾.

(227) Ensuite, le fait que la Commission ait pris une décision précisant que les aides litigieuses ne constituaient pas des aides d'État⁽⁶⁰⁾ susceptible de recours donc non encore définitive, puis l'annulation de la dite décision par le Tribunal ne peut faire naître une confiance légitime chez les bénéficiaires. En effet, selon une jurisprudence constante, la Cour de justice a statué que le fait que la Commission ait initialement déjà rendu une décision ne soulevant pas d'objections aux aides litigieuses ne peut être considéré comme susceptible d'avoir fait naître une confiance légitime dans le chef du bénéficiaire dès lors que cette décision a été contestée dans les délais de recours contentieux puis annulée par la Cour⁽⁶¹⁾. Par conséquent, «tant que la Commission n'a pas pris une décision d'approbation et même, tant que le délai de recours à l'encontre de cette décision n'est pas écoulé, le bénéficiaire n'a pas de certitude quant à la légalité de l'aide envisagée, seule susceptible de faire naître chez lui une confiance légitime»⁽⁶²⁾. En l'espèce, la décision de la Commission 2003/293/CE considérant les mesures comme n'étant pas des aides d'État, a fait l'objet d'un recours dans les délais requis et, selon la jurisprudence susmentionnée, ne saurait en conséquence être une décision définitive susceptible de créer une confiance légitime pour les destinataires de la dite décision.

(228) Par conséquent, en l'absence de circonstances pouvant avoir créé une confiance légitime, la Commission demande le recouvrement des aides litigieuses.

(229) La présente décision concerne les mesures d'aide examinées et doivent être mises en œuvre immédiatement, notamment en ce qui concerne la récupération de toutes les aides individuelles octroyées au titre de ces régimes, à l'exception de celles accordées à des projets spécifiques qui, au moment de l'octroi de ces aides, remplissaient toutes les conditions fixées dans le règlement de minimis⁽⁶³⁾ ou d'exemption applicable ou dans un régime d'aide approuvé par la Commission,

A ARRÊTÉ LA PRÉSENTE DÉCISION:

Article premier

Les aides d'État en faveur des coopératives agricoles mises en exécution par l'Espagne au moyen de l'article 1 du décret-loi royal n° 10/2000 sont, sans préjudice de l'application de l'article 2, des aides d'État incompatibles avec le marché intérieur au titre de l'article 107 paragraphe 3, point c), du TFUE.

Article 2

Les mesures mentionnées à l'article 1^{er} ne pourraient être considérées comme des aides d'État si elles remplissent les conditions du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis.

Article 3

1. L'Espagne prend les mesures nécessaires pour récupérer les aides incompatibles visées à l'article 1^{er} auprès de leurs bénéficiaires, sans préjudice de l'article 2.

2. Les aides à récupérer incluent des intérêts à partir de la date à laquelle elles ont été mises à la disposition des bénéficiaires jusqu'à la date de leur récupération.

3. Les intérêts sont calculés sur une base composée en conformité avec les dispositions prévues au chapitre V du règlement (CE) n° 794/2004 de la Commission⁽⁶⁴⁾.

4. La récupération a lieu sans délai conformément aux procédures du droit national, pour autant qu'elles permettent l'exécution immédiate et effective de la présente décision.

⁽⁵⁹⁾ Arrêt de la Cour de justice du 1^{er} avril 2004, Affaire C-99/02, *Commission/Italie*, Recueil 2004, p. I-3353, considérant 21, faisant notamment référence à l'arrêt de la Cour de justice du 20 septembre 1990, précité.

⁽⁶⁰⁾ Décision 2003/293/CE, précitée.

⁽⁶¹⁾ Voir note 58 de bas de page.

⁽⁶²⁾ Arrêt de la Cour de justice du 29 avril 2004, *Commission/Italie*, Affaire C-91/01, Recueil 2004, p. I-4355.

⁽⁶³⁾ Règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis (JO L 379 du 28.12.2006, p. 5).

⁽⁶⁴⁾ Règlement (CE) n° 794/2004 de la Commission du 21 avril 2004 concernant la mise en œuvre du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE (JO L 140 du 30.4.2004, p. 1).

Article 4

1. La récupération de l'aide visée à l'article 1^{er} est immédiate et effective.

2. L'Espagne veille à ce que la présente décision soit mise en œuvre dans un délai de quatre mois à compter de sa notification.

Article 5

1. Dans un délai de deux mois à compter de la notification de la présente décision, l'Espagne soumet à la Commission les informations suivantes:

- a) la liste des bénéficiaires qui ont reçu une aide dans le cadre du régime visé à l'article 1^{er} et le montant total d'aide reçu par chacun d'eux;
- b) le montant total (principal plus intérêts de récupération) à récupérer auprès des bénéficiaires;
- c) une description détaillée des mesures déjà prises ou prévues pour se conformer à la présente décision;

d) des documents démontrant que les bénéficiaires se sont vu ordonner de rembourser l'aide.

2. L'Espagne informe la Commission des progrès faits suite aux mesures nationales adoptées pour mettre en œuvre la présente décision, et cela jusqu'à ce que la récupération de l'aide visée à l'article 1^{er} soit achevée.

Après la période de deux mois visée au paragraphe 1, l'Espagne soumet, sur simple demande de la Commission, un rapport concernant les mesures déjà prises et prévues pour se conformer à la présente décision. Ce rapport fournit également des informations détaillées sur les montants d'aide et les intérêts de récupération déjà récupérés auprès des bénéficiaires.

Article 6

Le Royaume d'Espagne est destinataire de la présente décision.

Fait à Bruxelles, le 15 décembre 2009.

Par la Commission

Mariann FISCHER BOEL

Membre de la Commission