

II

(Atti non legislativi)

DECISIONI

DECISIONE DELLA COMMISSIONE

del 15 dicembre 2009

riguardante le misure di sostegno al settore agricolo cui la Spagna ha dato esecuzione in seguito all'aumento del costo del carburante

[notificata con il numero C(2009) 9971]

(Il testo in lingua spagnola è il solo facente fede)

(2010/473/UE)

LA COMMISSIONE EUROPEA,

visto il trattato sul funzionamento dell'Unione europea («TFUE») ⁽¹⁾, in particolare l'articolo 108, paragrafo 2, primo comma,

dopo aver invitato gli interessati a presentare osservazioni, conformemente all'articolo 108, paragrafo 2, primo comma del TFUE, e viste le osservazioni trasmesse,

considerando quanto segue:

I. PROCEDIMENTO

- (1) Con lettera del 29 settembre 2000, le autorità spagnole hanno notificato alla Commissione europea, conformemente all'articolo 108, paragrafo 3, del TFUE, le misure di aiuto al settore agricolo adottate dalla Spagna in seguito all'aumento del costo del carburante. Con fax del 20 novembre 2000 la Commissione ha chiesto informazioni supplementari. Tali informazioni sono state fornite con lettere del 9 gennaio 2001 e 13 marzo 2001.
- (2) Una parte cospicua delle misure comprese nella notifica è stata trasferita al registro degli aiuti non notificati (aiuti NN 19/2001). Un'altra parte è stata iscritta nel registro degli aiuti notificati (N 681/A/2000).
- (3) Con lettera dell'11 aprile 2001, notificata il 25 aprile 2001, la Commissione ha comunicato alla Spagna la propria decisione di avviare il procedimento previsto all'articolo 108, paragrafo 2, del TFUE in merito ad alcune misure, giudicando inoltre che talune altre misure non soddisfacessero le condizioni richieste per beneficiare delle disposizioni dell'articolo 107 del TFUE.

⁽¹⁾ A partire dal 1° dicembre 2009, gli articoli 87 e 88 del trattato CE sono divenuti rispettivamente gli articoli 107 e 108 del TFUE. Le due serie di disposizioni sono sostanzialmente identiche. Ai fini di questa decisione, i riferimenti agli articoli 107 e 108 del TFUE vanno intesi, a seconda dei casi, come riferimenti rispettivamente agli articoli 87 e 88 del trattato CE.

(4) La decisione della Commissione di avviare il procedimento è stata pubblicata nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* ⁽²⁾. La Commissione ha invitato gli interessati a presentare osservazioni sulle misure in questione.

(5) Con lettere del 6 giugno 2001 e del 20 dicembre 2001, la Spagna ha comunicato una serie di osservazioni. La Commissione ha ricevuto osservazioni anche da parte degli interessati. Queste ultime osservazioni sono state trasmesse alla Spagna, che ha avuto la possibilità di esprimersi al riguardo. Tali osservazioni sono pervenute alla Commissione con lettere del 1° e del 30 ottobre 2001.

(6) L'11 dicembre 2002 la Commissione ha adottato una decisione definitiva parzialmente negativa, recante il numero 2003/293/CE ⁽³⁾.

(7) Il 15 aprile 2003 al Tribunale di primo grado è pervenuto un ricorso diretto contro la Commissione europea, presentato dall'*Asociación de Empresarios de Estaciones de Servicio de la Comunidad de Madrid* e dalla *Federación Catalana de Estaciones de Servicio* ⁽⁴⁾. Il ricorrente chiedeva l'annullamento parziale della decisione della Commissione.

(8) Con sentenza 12 dicembre 2006 ⁽⁵⁾, il Tribunale ha annullato l'articolo 1 della decisione 2003/293/CE, rilevando che le misure di sostegno alle cooperative agricole previste dal Real Decreto-Ley 10/2000 (regio decreto legge), del 6 ottobre 2000, recante misure urgenti a sostegno dei settori dell'agricoltura, della pesca e dei trasporti ⁽⁶⁾, non costituiscono aiuti ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.

⁽²⁾ GU C 172 del 16.6.2001, pag. 2.

⁽³⁾ GU L 111 del 6.5.2003, pag. 24.

⁽⁴⁾ GU C 171 del 19.7.2003, pag. 34.

⁽⁵⁾ Causa T-146/03, *Asociación de Estaciones de Servicio de Madrid e Federación Catalana de Estaciones de Servicio/Commissione*, Raccolta 2003, pag. II-98.

⁽⁶⁾ BOE 241 del 7.10.2000, pag. 34614.

- (9) In seguito all'annullamento parziale di tale decisione, la Commissione deve adottare una nuova decisione in merito alle misure contemplate all'articolo 1 della decisione 2003/293/CE, nella parte annullata dal Tribunale, e a tale scopo adotta la presente decisione.
- (10) Quanto alle misure di cui all'articolo 1 della decisione 2003/293/CE che non sono state annullate dal Tribunale ⁽⁷⁾, e che quindi restano pienamente in vigore, la presente decisione non le riguarda. Qui di seguito non si farà più alcun riferimento a tali misure.
- (11) Neppure le misure di cui all'articolo 2 della decisione 2003/293/CE ⁽⁸⁾, e ai successivi articoli 3, 4 e 5, formano oggetto della presente decisione, e tali articoli restano pienamente in vigore. Qui di seguito non si farà dunque più alcun riferimento a tali misure.

II. DESCRIZIONE

1. Misure di sostegno alle cooperative agricole

- (12) Le misure di sostegno alle cooperative agricole notificate sono previste dall'articolo 1 del regio decreto legge 10/2000, recante misure urgenti a sostegno dei settori dell'agricoltura, della pesca e dei trasporti ⁽⁹⁾, che introduce alcune modifiche della legge 27/1999 del 16 luglio 1999, riguardante le cooperative ⁽¹⁰⁾, nonché della legge 20/1990 del 19 dicembre 1990, riguardante il regime fiscale delle cooperative ⁽¹¹⁾.
- (13) Da una parte, per le forniture di gasolio B a terzi non associati viene abolito il massimale del 50 % del fatturato imposto alle cooperative agricole per quanto riguarda le operazioni con terzi non associati, senza che venga meno il privilegio fiscale loro concesso dalla legge 20/1990 (articolo 13.10).
- (14) Dall'altra, viene modificata la legge 34/1998 del 7 ottobre 1998, riguardante il settore degli idrocarburi ⁽¹²⁾, in quanto è soppresso, per la distribuzione di gasolio B a terzi non associati da parte delle cooperative agricole, il requisito di costituire un'entità dotata di personalità giuridica propria, cui si applica il regime fiscale generale.
- (15) Secondo le autorità spagnole, tali misure si proponevano essenzialmente l'obiettivo di neutralizzare l'aumento del costo del carburante, che all'epoca dell'adozione delle misure stesse aveva duramente colpito il settore agricolo. Nella motivazione del regio decreto legge 10/2000 si afferma infatti che «il gasolio utilizzato per l'agricoltura, la pesca e i trasporti, analogamente ai combustibili utilizzati per altro scopo, ha fatto registrare un rincaro derivante dall'aumento del prezzo del petrolio e dal notevole apprezzamento del dollaro rispetto all'euro». Il governo spagnolo, «consapevole degli aspetti concreti di questa crisi provocata da fattori esterni, ha analizzato, insieme alle organizzazioni più rappresentative dei settori colpiti, l'entità dell'impatto economico nei settori dell'agricoltura e della pesca, raccogliendo un vasto consenso in merito all'adozione di un pacchetto di misure miranti a lenire le conseguenze negative dell'aumento del prezzo del petrolio e a progredire nella liberalizzazione dei settori».
- (16) Quanto alla portata delle leggi modificate dalla misura notificata, occorre darne una descrizione più dettagliata.
- (17) La legge 27/1999 riguardante le cooperative è lo strumento che inquadra l'attività cooperativa in Spagna. Essa definisce il concetto di società cooperativa, ne distingue le categorie e ne regola la costituzione. Tale legge si prefigge pure l'obiettivo di promuovere e sviluppare le società cooperative; ne delimita le forme di associazione agevolando la creazione di tali organizzazioni, allo scopo di stimolare il movimento cooperativo. L'articolo 93 della legge è dedicato alle cooperative agricole, e in particolare al loro scopo e alle attività che esse possono sviluppare.
- (18) Gli articoli 16.5, 18.2, 33 e 34 della legge 20/1990 contengono invece norme riguardanti la base imponibile e il regime fiscale delle cooperative spagnole, comprese le cooperative agricole. La legge opera una distinzione tra «cooperative protette» e «cooperative specialmente protette». Sono «cooperative protette» quelle che rispettano i principi e le disposizioni derivanti dalla legge generale sulle cooperative o dalle leggi delle comunità autonome. Sono «cooperative specialmente protette» quelle di lavoro associato nonché le cooperative agricole, le cooperative per la gestione comune dei terreni, le cooperative marittime e le cooperative di consumatori e utenti. Ai sensi della legge, il livello di protezione più elevato concesso a queste ultime dipende dalla natura dei settori interessati, dalla capacità economica dei membri delle cooperative stesse e dalla loro più stretta adesione al principio mutualistico.

⁽⁷⁾ Si tratta di misure concernenti la modifica della legge 37/1992 contemplata dal decreto legge 10/2000 e di misure fiscali previste dal decreto 29 novembre 2000 del ministero delle Finanze, concernente l'applicazione a determinate attività di allevamento soggette al regime di stima oggettiva di un indice correttore per i mangimi acquistati presso terzi. Si tratta altresì della riduzione del rendimento netto nel quadro del regime di stima oggettiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche per le attività agricole e di allevamento, della riduzione della percentuale che serve a determinare i versamenti trimestrali nel quadro del regime semplificato dell'imposta sul valore aggiunto per talune attività agricole e di una misura fiscale che consiste nell'aumento della percentuale delle spese difficilmente giustificabili nel quadro dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Nella sua decisione, la Commissione aveva ritenuto che tali misure non costituissero aiuti di Stato.

⁽⁸⁾ Si tratta di aiuti di Stato concessi dalla Spagna a favore di titolari di aziende agricole sotto forma di prestiti agevolati e garanzie previsti da una decisione del ministero dell'Agricoltura del 15 novembre 2000, che annuncia la pubblicazione di un accordo del Consiglio dei ministri del 10 novembre 2000, e della misura consistente nella proroga agli anni 2000 e 2001 dei benefici fiscali applicabili, nel quadro dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, al trasferimento di alcuni terreni e aziende agricole, previsto dalla settima disposizione transitoria della legge 14/2000. Nella sua decisione, la Commissione aveva dichiarato queste misure incompatibili con il TFUE.

⁽⁹⁾ BOE 241 del 7.10.2000, pag. 34614.

⁽¹⁰⁾ BOE 170 del 17.7.1999, pag. 27027.

⁽¹¹⁾ BOE 304 del 20.12.1990, pag. 37970.

⁽¹²⁾ BOE 241 dell'8.10.1998, pag. 33517.

(19) Per la composizione della base imponibile delle cooperative, i risultati delle attività cooperative (effettuate con i propri membri) e quelli delle attività extracooperative (effettuate con terzi non associati) vengono considerati separatamente e non subiscono la medesima imposizione. La cooperativa deve dunque tenere una contabilità separata per i due tipi di attività.

(20) Il regime fiscale applicabile alle cooperative agricole in quanto «cooperative specialmente protette» è identico a quello delle cooperative protette, eccezion fatta per i casi indicati di seguito:

— *imposta sulle società*: tale imposta colpisce gli utili delle società e delle altre persone giuridiche. La base imponibile corrispondente ai risultati cooperativi (operazioni con i membri) beneficia di un'aliquota ridotta pari al 20 %, mentre la base imponibile corrispondente ai risultati extracooperativi (operazioni con non associati o terzi) è soggetta all'aliquota generale del 35 % (articolo 33.2). Si applicano inoltre una deduzione del 50 % delle dotazioni destinate al «Fondo de reserva obligatorio» (fondo obbligatorio di riserva) (articolo 16.5) ⁽¹³⁾ e una deduzione del 100 % delle somme destinate al «Fondo de educación y promoción» (fondo per l'istruzione e la promozione) (articolo 18.2) ⁽¹⁴⁾. Se prendiamo in considerazione solamente le cooperative specialmente protette, esse fruiscono altresì di un abbuono del 50 % dell'ammontare dell'imposta, pari per definizione alla somma algebrica degli importi risultanti dall'applicazione alle basi imponibili, cooperativa ed extracooperativa, positive o negative, delle aliquote d'imposta previste, quando il risultato è positivo (articolo 34.2). Infine, esse fruiscono anche della libertà di ammortamento degli elementi dell'attivo fisso nuovo ammortizzabile, acquisiti nel termine di tre anni a partire dalla data di iscrizione nel registro delle cooperative;

— *imposta di registro e di bollo*: questa imposta indiretta colpisce vari atti giuridici come i trasferimenti patrimoniali onerosi, gli atti giuridici documentati o ancora talune operazioni societarie (per esempio gli atti di finanziamento di una società come l'aumento di capitale). È prevista un'esenzione in caso di costituzione, di aumento di capitale, di fusione e di scissione; in caso di concessione e di annullamento di prestiti, compresi quelli formati da obbligazioni, in caso di acquisto di beni e di diritti versati al «Fondo de educación y promoción» allo scopo di realizzarne gli obiettivi, e, solamente nel caso di cooperative

specialmente protette, un'esenzione a favore di operazioni di acquisizione di beni e servizi destinati direttamente alla realizzazione dei propri fini sociali e statutari (articoli 33.1 e 34.1);

— *imposta sulle attività economiche*: questa imposta locale colpisce in maniera diretta tutte le attività economiche di tipo imprenditoriale, professionale o artistico svolte da persone fisiche o giuridiche sul territorio spagnolo. Su tale imposta è previsto un abbuono del 95 % (articolo 33.4.a);

— *imposta sui beni immobili*: si tratta di un'imposta locale che colpisce il godimento del diritto di proprietà e di altri diritti reali legati a un immobile. Su tale imposta locale è previsto un abbuono del 95 % commisurato ai beni di natura rustica delle cooperative agricole e per la gestione comune dei terreni (articolo 33.4.b).

(21) Infine, l'articolo 13 della legge stabilisce che nessuna cooperativa, indipendentemente dalla categoria, può effettuare un volume di operazioni con terzi non soci superiore al 50 % del totale delle operazioni della cooperativa stessa senza perdere il requisito di cooperativa fiscalmente protetta.

(22) Il bilancio previsto per le misure a favore delle cooperative agricole resta ignoto a causa della natura delle misure stesse; la durata delle misure è a sua volta indeterminata.

2. Argomenti sollevati dalla Commissione nel quadro dell'avvio del procedimento d'esame

(23) La Commissione ha fondato la decisione di avviare il procedimento sui seguenti argomenti.

(24) L'approvazione del regio decreto legge 10/2000 comportava, secondo la decisione di avviare il procedimento, la concessione alle cooperative agricole di vantaggi fiscali di cui esse non godevano prima dell'approvazione di tale decreto.

(25) Il primo vantaggio consiste nell'abolizione dell'obbligo di costituire, per la distribuzione del gasolio B ai terzi non associati, un'entità dotata di personalità giuridica propria cui si applica il regime fiscale generale (ossia un regime fiscale meno gravoso). Grazie a tale abolizione le cooperative pagherebbero imposte minori rispetto al periodo precedente tale operazione. In altre parole, prima della modifica della legge, per distribuire gasolio B ai non associati le cooperative agricole avevano l'obbligo di costituire un'entità dotata di personalità giuridica propria. Dopo la modifica della legge 27/1999, esse non sono più soggette a tale obbligo e le operazioni in questione rientrerebbero in un regime fiscale più vantaggioso.

⁽¹³⁾ L'obbligo per le cooperative di costituire tale fondo di riserva è previsto dall'articolo 55 della legge 27/1999. Il fondo è costituito in primo luogo dalle eccedenze cooperative e dagli utili extracooperativi. Un obbligo simile incombe alle società di capitali che, ai sensi dell'articolo 214 della legge spagnola sulle società per azioni 1564/1989, devono destinare una cifra pari al 10 % dell'utile di esercizio a una riserva legale, fino a quando questa non raggiunga almeno il 20 % del capitale sociale (BOE del 27.12.1989).

⁽¹⁴⁾ Per le cooperative, l'obbligo di costituire tale fondo è previsto dall'articolo 56 della legge 27/1999.

- (26) Il secondo vantaggio consiste nell'abolizione del massimale del 50 % imposto alle cooperative agricole per fornire gasolio B ai terzi non associati senza perdere la condizione di cooperativa fiscalmente protetta. In altre parole, prima della modifica della legge 27/1999, le cooperative agricole dovevano limitare le operazioni di distribuzione a terzi non associati al 50 % della propria cifra d'affari, se non volevano perdere i benefici fiscali. Dopo la modifica della legge, esse possono oltrepassare tale limite senza dover rinunciare allo statuto di cooperative fiscalmente protette.
- (27) Si tratterebbe di una misura specifica applicabile unicamente alle cooperative agricole, che comporta un vantaggio fiscale, accordato nel contesto dell'aumento del costo del carburante, che consiste nel pagamento di un'imposta ridotta rispetto all'imposta normale versata prima della modifica della legge 27/1999.
- (28) In base alle informazioni disponibili all'epoca, la Commissione ha ritenuto che tali misure procurassero apparentemente alla cooperative agricole un vantaggio che alleggeriva gli oneri normalmente gravanti sul loro bilancio. Una perdita di entrate fiscali equivale al consumo di risorse dello Stato sotto forma di spese fiscali [punto 10 della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese⁽¹⁵⁾]. Di conseguenza, questa misura doveva considerarsi come una misura fiscale selettiva che incideva sulle risorse dello Stato.
- (29) Al momento dell'avvio del procedimento, e in base alle informazioni allora disponibili, la Commissione ha ritenuto che tali misure dovessero essere considerate misure fiscali imputabili allo Stato, riguardanti risorse statali, comportanti vantaggi selettivi e non giustificate dalla natura o dalla struttura del sistema fiscale; ciò significa che si dovevano considerare come aiuti selettivi concessi dallo Stato.
- (30) Le informazioni fornite dalle autorità spagnole, secondo le quali tra il 1999 e il 2000 si era verificato un aumento del 47 % del prezzo del carburante, il quale aveva provocato turbamenti dell'ordine pubblico, scioperi e carenza di prodotti energetici ed alimentari, non permettevano, in quella fase del procedimento, di concludere che si trattasse di un evento eccezionale ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 2, lettera b), del TFUE.
- (31) Sempre in base alle informazioni disponibili, le misure di sostegno alle cooperative agricole erano assimilabili ad aiuti di Stato destinati a migliorare la situazione finanziaria delle cooperative stesse, senza contribuire in alcun modo allo sviluppo del settore. Di conseguenza, questi aiuti dovevano essere considerati come aiuti al funzionamento, incompatibili con il mercato interno.

- (32) Alla luce delle considerazioni che precedono, la Commissione aveva ritenuto che le misure in questione, in quanto aiuti di Stato, non potessero beneficiare delle deroghe di cui all'articolo 107, paragrafi 2 e 3, del TFUE e aveva quindi deciso di avviare nei loro confronti il procedimento previsto all'articolo 108, paragrafo 2, del TFUE.

III. OSSERVAZIONI PRESENTATE DA TERZI INTERESSATI

1. Osservazioni dell'«Asociación de gestores de estaciones de servicio» (Associazione dei gestori delle stazioni di servizio)

- (33) Questa associazione ritiene che il regio decreto legge 10/2000 conceda vantaggi fiscali alle cooperative agricole.
- (34) In primo luogo, l'abolizione dell'obbligo di costituire, per la distribuzione di gasolio B a terzi non associati, un'entità dotata di personalità giuridica propria, soggetta al regime fiscale generale, presuppone un beneficio fiscale grazie al quale le cooperative pagano, per la distribuzione del gasolio, imposte minori rispetto al periodo precedente, essendo tali operazioni soggette a una tassazione vantaggiosa.
- (35) In secondo luogo, l'abolizione del massimale del 50 %, attualmente imposto alle cooperative per effettuare operazioni di distribuzione di gasolio B a terzi non associati senza perdere i benefici fiscali, costituisce un altro vantaggio fiscale.
- (36) Il regio decreto legge 10/2000 favorirebbe, secondo tale associazione, la creazione, ai margini del mercato, di una rete parallela a vantaggio delle cooperative che diventerebbero così entità «sovvenzionate» dal settore pubblico, che le esonera per di più dal rispetto degli obblighi di legge imposti ai loro concorrenti. Tutto questo allo scopo di concedere una riduzione del prezzo determinato dai normali meccanismi di mercato, e senza prevedere il minimo indennizzo per i titolari degli impianti di vendita al pubblico (distribuzione al dettaglio), una rilevante percentuale dei quali resterebbe esclusa dal mercato.
- #### 2. Osservazioni della «Asociación de empresarios de estaciones de servicio de la Comunidad de Madrid» (associazione degli imprenditori delle stazioni di servizio della Comunità di Madrid), della «Federación catalana de estaciones de servicio» (federazione catalana delle stazioni di servizio) e della «Confederación española de estaciones de servicio» (confederazione spagnola delle stazioni di servizio)
- (37) Queste associazioni, che rappresentano la quasi totalità del settore delle stazioni di servizio in Spagna, ritengono che il regio decreto legge 10/2000 contenga misure destinate a esonerare le cooperative agricole da svariati oneri fiscali concernenti la distribuzione di gasolio B a terzi non associati, sottoponendo tale attività a un regime fiscale particolarmente tutelato per quanto riguarda la vendita del combustibile a terzi.

⁽¹⁵⁾ GU C 384 del 10.12.1998, pag. 3.

- (38) Secondo queste associazioni, a partire dall'entrata in vigore del regio decreto legge 10/2000, le cooperative agricole fruiscono, per la distribuzione del gasolio B in caso di vendita di combustibile a terzi, dei vantaggi indicati qui di seguito.
- (39) In relazione all'imposta di registro e di bollo, esse sono esenti dal pagamento degli atti relativi a costituzione, aumento di capitale, fusione e scissione, accensione e cancellazione di prestiti, compresi quelli rappresentati da obbligazioni, acquisizione di beni e diritti che vanno a integrare il «Fondo de educación y promoción» per l'assolvimento delle loro finalità, nonché acquisizione di beni e diritti destinati direttamente all'espletamento dei loro scopi sociali e statutari.
- (40) Per quanto riguarda l'imposta sulle società, tenuto conto del fatto che il regio decreto legge 10/2000 considera la vendita di gasolio B a terzi non associati come il risultato economico dell'attività cooperativa, tale attività subisce un'imposizione fiscale con un'aliquota del 20 % e gode inoltre della totale libertà di ammortamento per gli elementi dell'attivo nuovo ammortizzabile, acquisiti nel corso dei tre anni successivi all'iscrizione nel registro delle cooperative; le cooperative fruiscono inoltre di un abbuono del 50 % sull'intera imposta.
- (41) Per quanto riguarda l'imposta sulle attività economiche, le cooperative fruiscono di un abbuono del 95 % sull'ammontare dell'imposta.
- (42) Per quanto riguarda l'imposta sui beni immobili, esse beneficiano di un abbuono del 95 % sull'ammontare dell'imposta.
- 3. Osservazioni della Confederazione delle cooperative agricole della Spagna**
- (43) Questa confederazione è formata dalla maggioranza delle cooperative agricole della Spagna.
- (44) Le cooperative agricole hanno iniziato l'attività di distribuzione di prodotti petroliferi a partire dall'entrata in vigore del decreto del 31 luglio 1986 ⁽¹⁶⁾ del ministero dell'Economia e delle Finanze, recante modifica del regolamento concernente la fornitura e la vendita di carburanti e combustibili liquidi, oggetto del monopolio sui prodotti petroliferi ⁽¹⁷⁾. La legge 34/1992 del 22 dicembre 1992, di ordinamento del settore petrolifero ⁽¹⁸⁾, ha introdotto un nuovo sistema di distribuzione dei prodotti petroliferi.
- (45) Per le cooperative agricole la situazione è improvvisamente mutata in seguito alla pubblicazione della legge 34/1998 e, in particolare, della sua quindicesima disposizione aggiuntiva, che vieta alle cooperative di distribuire a terzi prodotti petroliferi (sia gasoli che benzina) salvo nei casi in cui costituiscano a tale scopo un'entità dotata di personalità giuridica propria, soggetta al regime fiscale generale.
- (46) Secondo la detta confederazione, il regio decreto legge 10/2000 ha semplicemente eliminato in parte la restrizione alla libera concorrenza derivante dal divieto introdotto dalla legge 34/1998 con la quindicesima disposizione aggiuntiva.
- (47) I benefici fiscali delle società cooperative devono essere valutati congiuntamente alle norme sull'adeguamento tecnico e agli obblighi che queste ultime impongono alle cooperative.
- (48) Le cooperative, ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sulle società, devono distinguere chiaramente due gruppi di operazioni: le operazioni con associati e le operazioni con non associati o terzi. La norma sull'adeguamento tecnico, contemplata all'articolo 16 della legge 20/1990, prevede una separazione della base imponibile, a seconda che i risultati cooperativi derivino dalle operazioni effettuate con gli associati oppure si tratti di risultati extracooperativi, prodotti dalle operazioni effettuate dalla cooperativa con non associati o terzi.
- (49) L'articolo 33 della legge 20/1990 specifica che nel quadro dell'imposta sulle società applicabile alle cooperative l'aliquota è differenziata, ossia si applica il 20 % alla base imponibile corrispondente ai risultati cooperativi, e la percentuale generale dell'imposta, pari al 35 %, alla base imponibile corrispondente ai risultati extracooperativi, che sono, fra l'altro, quelli ottenuti dalle cooperative agricole nelle loro operazioni con terzi. Pertanto, i profitti ottenuti da una cooperativa agricola nelle sue operazioni con terzi non associati non beneficiano di alcun abbuono.
- (50) Per quanto riguarda l'imposta sulle società, cui sono soggette le cooperative, l'articolo 23 della legge 20/1990 definisce l'imposta come la somma algebrica dei risultati prodotti dall'applicazione delle aliquote corrispondenti alle basi imponibili, siano esse positive o negative, e qualora detta somma sia positiva viene considerata esigibile l'imposta intera (cuota íntegra). Il regime di esenzione a favore delle cooperative specialmente protette — quali in linea di principio sono le cooperative agricole — previsto dall'articolo 34 di tale legge consiste nella concessione di un abbattimento del 50 % sull'ammontare dell'imposta, precedentemente definito in base all'articolo 23.

⁽¹⁶⁾ BOE 188 del 7.8.1986, pag. 27907.

⁽¹⁷⁾ BOE 58 del 9.3.1970, pag. 3820.

⁽¹⁸⁾ BOE 308 del 24.12.1992, pag. 43867.

- (51) Tale abbattimento non può non essere valutato disgiuntamente dal trattamento fiscale riservato agli utili netti distribuiti al socio cooperatore nel quadro dell'applicazione a quest'ultimo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPF). La ripartizione degli utili dell'impresa fra i soci di una cooperativa è realizzata in funzione dell'attività della cooperativa svolta dagli stessi nel corso dell'esercizio, non in funzione del capitale apportato; si tratta del cosiddetto ritorno cooperativo e ha caratteristiche completamente diverse dal dividendo di una società di capitali.
- (52) Tenuto conto di tali specificità, occorre valutare il beneficio fiscale che consiste nella riduzione del 50 % dell'imposta sulle società applicata alle cooperative specialmente protette, alla luce della doppia imposizione dei dividendi/ritorni come conseguenza del fatto che sugli utili grava dapprima l'imposta sulle società e successivamente l'IRPF. L'attenuazione della doppia imposizione effettuata nel rapporto società di capitali/socio (dividendo) non ha corrispettivo nel rapporto società cooperativa/socio cooperatore (ritorno cooperativo), per cui sul ritorno grava un maggior onere fiscale rispetto al dividendo.
- (53) Tale distinzione si riflette nell'articolo 23 della legge 40/1998 del 9 dicembre 1998, relativa all'imposta sui redditi delle persone fisiche e recante altre norme tributarie ⁽¹⁹⁾, che sancisce la disparità di trattamento fiscale fra i dividendi (propri delle società di capitali soggette al regime fiscale generale) e i ritorni (propri, invece, delle cooperative soggette al regime fiscale speciale).
- (54) D'altro canto, anche le detrazioni dell'IRPF, previste all'articolo 66 della legge 40/1998, sono distinte in base al tipo di società: nel caso dei dividendi, la deduzione è pari al 40 % dell'imposta, nel caso dei ritorni, si applica l'articolo 32 della legge 20/1990, in base al quale la deduzione per la doppia imposizione è pari al 10 % o al 5 %, a seconda che si tratti di una cooperativa protetta o specialmente protetta.
- (55) Le cooperative, inoltre, sono soggette a taluni obblighi specifici, che non si applicano alle altre imprese assoggettate al regime fiscale generale, consistenti in determinati obblighi finanziari istituiti dalla legge 27/1999, che prevede l'immobilizzazione delle risorse e le rende indivisibili, come nel caso della costituzione di fondi sociali obbligatori.
- (56) In primo luogo, il «Fondo de reserva obligatorio» (fondo obbligatorio di riserva) è destinato in modo specifico al consolidamento, allo sviluppo e alla garanzia delle cooperative ed è indivisibile fra i soci, in conformità all'articolo 55 della legge 27/1999. Fa parte del patrimonio sociale indivisibile e, in caso di scioglimento della cooperativa, passerebbe a disposizione del Tesoro pubblico e verrebbe destinato alla costituzione di un fondo per la promozione del cooperativismo. Secondo la menzionata legge 27/1999, su detto fondo confluiscono un minimo del 20 % dei risultati cooperativi e un minimo del 50 % dei risultati extracooperativi (proventi delle operazioni realizzate dalla cooperativa con terzi), oltre alle quote di ingresso dei soci e alle detrazioni dai loro apporti di capitale obbligatori al capitale sociale in caso di recesso del socio dalla cooperativa. Ciò significa che ciascun socio non recupererà mai una parte di ciò che apporta all'impresa e che una parte degli utili dell'impresa rimane immobilizzata.
- (57) In secondo luogo, il «Fondo de educación y promoción», disciplinato dall'articolo 56 della legge 27/1999, ha come finalità la formazione e l'istruzione dei soci e dei dipendenti della cooperativa, la diffusione del cooperativismo e la promozione delle relazioni fra cooperative, nonché lo sviluppo culturale, professionale e assistenziale dell'ambiente locale o della comunità in generale. Secondo la legge 27/1999, confluisce in tale fondo un minimo del 5 % dei risultati cooperativi. Al pari del «Fondo de reserva obligatorio», il «Fondo de educación y promoción» è indivisibile fra i soci, anche nel caso di liquidazione della cooperativa.
- (58) Ne consegue che l'utile massimo divisibile all'interno delle cooperative è inferiore a quello prodotto nelle società di capitali ove la disponibilità degli utili è maggiore, dato che non hanno l'obbligo di versare nei fondi obbligatori una parte dell'utile ottenuto nel corso dell'esercizio.
- (59) Il vantaggio fiscale che la cooperativa potrebbe ricavare grazie all'esenzione parziale dell'imposta sulle società è corretto dalla doppia imposizione a titolo dell'IRPF applicata al socio della cooperativa che ne fa aumentare l'imposizione fiscale.
- (60) Un quadro completo del regime fiscale cui sono soggette le cooperative, completo di benefici ed obblighi, si può tracciare con l'aiuto degli esempi seguenti.
- (61) Il primo esempio analizza la disponibilità netta di utili percepiti da un socio cooperatore rispetto all'azionista di una società soggetta al regime fiscale generale in Spagna, partendo dagli stessi risultati iniziali: 150 unità monetarie (indicate di seguito con la sigla u.m.).

⁽¹⁹⁾ BOE 295 del 10.12.1998, pag. 40730.

Ipotesi di risultati cooperativi (50 %) e risultati extracooperativi (50 %), sulla base della legge 27/1999, supponendo il versamento integrale dell'utile disponibile al socio. Tasso marginale IRPF: 48 %

	Società cooperativa	Società di capitali
Risultati	Risultato cooperativo (RC): 75 (50 %) Risultato extracooperativo (RE): 75 (50 %) Totale: 150	150
Dotazione dei fondi sociali	Fondo istruzione e promozione: 5 % RC = 3,75 Fondo obbligatorio riserve: 20 % RC = 15 50 % RE = 37,5 Totale: 56,25	0
Risultati dopo la dotazione dei fondi	RC: 56,25 RE: 37,5 Totale: 93,75	150
Imposta sulle società	RC: $(75 - 11,25) \times 20 \% = 12,75$ RE: $(75 - 18,75) \times 35 \% = 19,687$ Totale: 32,437	$150 \times 35 \% = 52,5$
Utile disponibile	$93,75 - 32,437 = 61,313$	$150 - 52,5 = 97,5$
Imposta sui redditi delle persone fisiche (IRPF)	Base imponibile: $61,313 \times 100 \% = 61,313$ Importo dovuto (aliquota intera): $61,313 \times 48 \% = 29,430$ Sgravio: $61,313 \times 10 \% = 6,131$ Importo da pagare dopo lo sgravio: $9,430 - 6,131 = 23,299$	BI = $97,5 \times 140 \% = 136,5$ Importo dovuto (aliquota intera): $136,5 \times 48 \% = 65,52$ Sgravio: $97,5 \times 40 \% = 39$ Importo da pagare dopo lo sgravio: $65,52 - 39 = 26,52$
Reddito netto percepito dal socio/azionista	$61,313 - 23,299 = 38,014$	$97,5 - 26,52 = 70,98$

- (62) Tenendo conto del tasso marginale di imposizione previsto nel quadro dell'IRPF, si può affermare che a partire dal medesimo risultato iniziale di 150 u.m., il reddito netto percepito da un socio cooperatore sarebbe di 38 u.m., mentre quello percepito dall'azionista di una società soggetta al regime fiscale generale sarebbe di 71 u.m. Inoltre, come si è spiegato in precedenza, la doppia imposizione a titolo dell'imposta sulle società e dell'IRPF annullerebbe l'effetto iniziale dello sgravio concesso sull'imposta sulle società.
- (63) Nel secondo esempio, in cui si applicano percentuali diverse alle operazioni della cooperativa con associati e con terzi non associati, ovvero ai risultati cooperativi ed extracooperativi, si osserva come, nella misura in cui aumenta il peso specifico dei risultati extracooperativi rispetto a quelli cooperativi, aumentano proporzionalmente i versamenti ai fondi obbligatori e l'imposta sulle società, mentre si riduce la percentuale dell'utile disponibile, per cui l'importo netto percepito da ciascun socio sarà minore quando i risultati extracooperativi sono maggiori.

Analisi di diverse ipotesi di distribuzione dei risultati cooperativi e dei risultati extracooperativi

	Società cooperativa protetta				Società di capitali
Ipotesi	RC: 75 % RE: 25 %	RC: 66,66 RE: 33,33 %	RC: 50 % RE: 50 %	RC: 25 % RE: 75 %	
Risultati	150	150	150	150	150
Dotazione dei fondi sociali	46,875	50	56,25	65,625	0
Risultati dopo la dotazione dei fondi	103,125	100	93,75	84,375	150
Imposta sulle società	28,97	30,125	32,437	35,906	52,5

	Società cooperativa protetta				Società di capitali
Utile disponibile	74,155	69,875	61,313	48,469	97,5
IRPF	28,179	26,55	23,299	18,418	26,52
Reddito netto percepito	45,976	43,325	38,014	30,051	70,98

- (64) In conclusione, la confederazione delle cooperative agricole ritiene che la legislazione in materia di regime fiscale delle cooperative agricole in Spagna debba essere valutata nel suo insieme. Detto regime contiene elementi differenzianti e prevede benefici abbinati ad obblighi specifici (versamenti a fondi obbligatori, trattamento del capitale, doppia imposizione).

IV. OSSERVAZIONI PRESENTATE DALLA SPAGNA

- (65) Con lettera dell'11 giugno 2001, la Spagna ha affermato quanto segue.
- (66) Secondo la Spagna, è infondato assimilare le misure di sostegno alle cooperative ad aiuti di Stato, per il motivo che tali misure consentirebbero alle cooperative di versare meno imposte rispetto a quanto previsto prima della modifica introdotta. I motivi sono illustrati qui di seguito.
- (67) Le misure introdotte dal regio decreto legge 10/2000 intendono liberalizzare il settore della fornitura del gasolio eliminando gli ostacoli imposti alle cooperative agricole ai fini della distribuzione a terzi di detto carburante, senza che questo comporti alcun vantaggio fiscale per le cooperative stesse.
- (68) Il regime fiscale applicabile alle cooperative agricole distingue le attività della cooperativa realizzate con i soci da quelle svolte con i non associati e definisce i risultati di queste ultime extracooperativi, di modo che il regime fiscale di questi ultimi nel quadro dell'imposta sulle società coincide con il regime generale cui è assoggettata qualsiasi altra entità che svolga la stessa attività.
- (69) Il regime fiscale applicabile alle cooperative è disciplinato dalla legge 20/1990, il cui articolo 21 definisce rendimenti extracooperativi i proventi dell'esercizio dell'attività della cooperativa con terzi non associati, così che i risultati extracooperativi rientrano nel campo di applicazione dell'aliquota generale dell'imposta sulle società, ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 3, della legge 43/1995 del 27 dicembre 1995, relativa all'imposta sulle società ⁽²⁰⁾. D'altro canto, la sesta disposizione aggiuntiva della legge 27/1999 del 16 luglio 1999 concernente le cooperative impone a queste entità l'obbligo di contabilità separata per le operazioni effettuate con terzi non associati.
- (70) Le misure contemplate nel menzionato regio decreto legge 10/2000 hanno l'obiettivo di liberalizzare il settore della fornitura di gasolio B, consentendo alle cooperative agricole di distribuire detto combustibile indipendentemente dal rapporto tra tali operazioni e il totale delle operazioni effettuate dalla cooperativa, senza che venga meno il regime fiscale applicabile alle attività cooperative. Si vuole che la cooperativa possa svolgere tali attività senza l'obbligo di costituire un'altra entità diversa e che l'imposta sulle società sia uguale nelle due situazioni in

modo che i risultati della fornitura di gasolio B a terzi sono soggetti al regime generale dell'imposta sulle società.

- (71) In conclusione, secondo la Spagna, le misure introdotte dal regio decreto legge 10/2000 non si configurano come un aiuto di Stato, in quanto non incidono sulle aziende concorrenti che svolgono la medesima attività (distribuzione di gasolio B), dato che tutte le imprese del settore, comprese le cooperative agricole, sono soggette alla stessa imposizione fiscale per quanto riguarda l'imposta sulle società.
- (72) La Spagna ha completato le proprie osservazioni in merito alla misura in questione, trasmesse con lettera del 6 giugno 2001, comunicando i propri commenti alle osservazioni degli interessati con lettere del 1° e del 30 ottobre 2001. Nella sua lettera del 1° ottobre 2001, la Spagna ha aggiunto le seguenti considerazioni.
- (73) L'aumento del costo del greggio e il deprezzamento dell'euro rispetto al dollaro hanno modificato in misura rilevante le normali condizioni in cui si svolge l'attività agricola e hanno provocato nel settore una crisi che ha colpito le aziende agricole, peggiorandone i risultati economici e minacciando, con il persistere di questa tendenza, la stessa sopravvivenza di molte aziende.
- (74) Di fronte a tale situazione, il governo spagnolo ha deciso di adottare misure non soltanto congiunturali ma anche strutturali, tra cui una maggiore liberalizzazione del settore della distribuzione dei combustibili, per consentire alle aziende agricole e agli allevatori di portare avanti la propria attività e mantenere la necessaria competitività.
- (75) Le misure di sostegno previste dal regio decreto legge 10/2000 si inseriscono in una politica di liberalizzazione del settore dei combustibili. In concreto, aboliscono talune restrizioni che la legislazione spagnola prevedeva per le cooperative agricole, il che comporta, ovviamente, l'apertura del mercato della distribuzione di gasolio B in Spagna.
- (76) Questo spiega l'abolizione, concessa alle cooperative per le operazioni di distribuzione di gasolio B ai terzi non associati, del massimale del 50 % delle rispettive operazioni realizzate con associati, e la soppressione, per quanto riguarda la distribuzione al dettaglio di prodotti petroliferi a terzi non associati, del requisito di costituire un'entità dotata di personalità giuridica distinta da quella della cooperativa. Tale requisito limitava il campo d'azione delle cooperative agricole e in un certo qual modo entrava in conflitto con la legge 27/1999, a norma della quale le società create nell'ambito della legge stessa potevano organizzare e svolgere qualsiasi attività economica.

⁽²⁰⁾ BOE 310 del 28.12.1995, pag. 37072.

- (77) La modifica, volta a far mantenere la condizione di entità specialmente protette alle cooperative nel caso di distribuzione di gasolio B a terzi non associati, dev'essere interpretata come una forma di depenalizzazione non associata a un regime fiscale speciale, più vantaggioso per quanto riguarda la distribuzione del carburante agricolo a terzi.
- (78) L'affermazione che figura nelle osservazioni delle associazioni delle stazioni di servizio, secondo cui la liberalizzazione della distribuzione del gasolio a terzi non associati da parte delle cooperative comporta l'applicazione per tali operazioni dell'aliquota del 20 % dell'imposta sulle società, secondo la Spagna non è corretta. A tutte le operazioni effettuate dalle cooperative con terzi non associati si applica l'aliquota generale del 35 %.
- (79) Nella sua lettera del 30 ottobre 2001, che integra i commenti della Spagna inviati con lettera del 1° ottobre 2001 in merito alle osservazioni dei terzi interessati, la Spagna ha aggiunto i seguenti commenti provenienti dal ministero delle Finanze.
- (80) Nelle loro osservazioni, le associazioni delle stazioni di servizio si baserebbero su un'interpretazione erranea degli effetti del regio decreto legge 10/2000 sul regime fiscale applicabile alle cooperative protette. I risultati extracooperativi sono tutti soggetti all'aliquota generale del 35 %, compresi gli utili ottenuti dalla distribuzione di gasolio B a terzi non associati.
- (81) Le modifiche introdotte dal regio decreto legge 10/2000 mirano esclusivamente a liberalizzare il settore della distribuzione di gasolio B, consentendo alle cooperative agricole di fornire tale combustibile indipendentemente dalla percentuale di tali operazioni in rapporto al totale delle operazioni effettuate dalla cooperativa, senza che ciò comporti il venir meno del regime fiscale accordato loro per lo svolgimento delle attività cooperative.
- (82) In ogni caso, non è intervenuta alcuna modifica del regime fiscale applicabile alle operazioni di fornitura di gasolio B da parte delle cooperative, motivo per cui si deve concludere che non esiste alcuna misura che possa essere considerata aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107 del TFUE.
- (83) Per quanto riguarda l'imposta di registro e di bollo, dalle osservazioni delle associazioni delle stazioni di servizio risulta che i benefici sono anteriori al regio decreto legge 10/2000, e quindi le cooperative non godono di tali benefici come conseguenza dell'entrata in vigore del regio decreto legge. I benefici mirano a rafforzare questo tipo di società e a promuovere il cooperativismo in Spagna.
- (84) Infine, in relazione ai tributi locali, le critiche delle associazioni delle stazioni di servizio non sono rivolte tanto ai benefici fiscali attualmente in vigore applicabili alle cooperative specialmente protette, quanto alla modifica introdotta dal regio decreto legge 10/2000, che ha cambiato i requisiti imposti alle cooperative agricole per beneficiare dello status di cooperativa specialmente protetta, consentendo, in pratica, a tali cooperative di distribuire gasolio B a terzi non associati senza alcun limite.
- (85) La Spagna ritiene che nessuna delle misure adottate dal governo spagnolo a favore del settore agricolo debba essere considerata come aiuto di Stato e che esse siano pienamente compatibili con l'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.
- V. DECISIONE 2003/293/CE**
- (86) Nella sua decisione 2003/293/CE, la Commissione è pervenuta alle seguenti conclusioni.
- (87) Le modifiche apportate dal regio decreto legge 10/2000 alla legge 27/1999 e alla legge 20/1999 si limitano a ristabilire la situazione normativa vigente prima dell'adozione della legge 34/1998 per quanto riguarda la distribuzione dei prodotti petroliferi da parte delle cooperative agricole.
- (88) La Spagna ha spiegato che, ai sensi della legge 20/1990, gli utili che le cooperative agricole ottengono dalle operazioni effettuate con terzi non associati sono soggetti all'aliquota generale dell'imposta sulle società; di conseguenza tali operazioni non beneficiano di alcun tipo di sgravio fiscale e le modifiche introdotte dal regio decreto legge 10/2000 non comportano alcun cambiamento del regime fiscale applicabile alle operazioni di fornitura di gasolio B a terzi non associati da parte delle cooperative.
- (89) Le cooperative agricole, grazie alle modifiche introdotte dal regio decreto legge 10/2000, possono svolgere tale attività senza essere obbligate a costituire una nuova entità giuridica per la distribuzione di gasolio B a terzi non associati e possono superare il massimale del 50 % della cifra d'affari per le operazioni di fornitura a terzi non associati, senza perdere i benefici fiscali di cui godono.
- (90) È vero che, per quanto riguarda i redditi imputabili alle operazioni svolte con terzi non associati, le cooperative agricole sono soggette all'aliquota generale dell'imposta sulle società al pari delle altre società, ma è altrettanto vero che, in seguito alle modifiche introdotte, le cooperative possono ormai distribuire gasolio B a terzi non associati senza alcun limite di cifra d'affari e senza l'obbligo di costituire una nuova entità giuridica, pur continuando a godere del regime fiscale differenziato concesso alle cooperative.
- (91) Prima dell'entrata in vigore del regio decreto legge 10/2000, le cooperative godevano già di vantaggi fiscali per quanto riguarda l'imposta di registro e di bollo, l'imposta sulle attività economiche, l'imposta sui beni immobili e l'imposta sulle società. Per quanto riguarda quest'ultima, le operazioni effettuate con associati sono soggette a un'aliquota ridotta e le cooperative specialmente protette, come sono in linea di principio le cooperative agricole, beneficiano di un abbuono pari al 50 % dell'imposta sulle società.

(92) Tuttavia, la Commissione ha ritenuto opportuno esaminare i benefici fiscali di cui godono le società cooperative alla luce degli obblighi imposti loro dalle norme sull'adeguamento tecnico. Come segnala la «Confederación de Cooperativas Agrarias de España» (confederazione delle cooperative agricole spagnole) nelle sue osservazioni, il beneficio fiscale non può essere valutato disgiuntamente dal costo fiscale dei ritorni sul reddito del socio cooperatore nel quadro dell'IRPF, che ha caratteristiche completamente diverse dal dividendo di un'impresa di capitali. L'attenuazione della doppia imposizione realizzata nel rapporto società di capitali/socio (dividendo dell'impresa) non ha corrispettivo nel rapporto società cooperativa/socio cooperatore (ritorno cooperativo), per cui sul ritorno grava un maggior onere fiscale rispetto al dividendo. Il beneficio che potrebbe ottenere la cooperativa attraverso la deduzione dell'imposta sulle società è corretto dalla doppia imposizione nell'ambito dell'IRPF che si applica al socio cooperatore e dal relativo aumento dell'imposizione fiscale.

(93) Nella sua decisione, la Commissione ha affermato che il regime fiscale delle cooperative agricole in Spagna deve essere analizzato nel suo insieme e risponde ad elementi differenziatori quanto alla struttura e prevede benefici ed obblighi specifici (versamenti a fondi obbligatori, trattamento del capitale, doppia imposizione).

(94) Di conseguenza, alla luce delle informazioni fornite dalla Spagna e dalla «Confederación de Cooperativas Agrarias de España», la Commissione ha ritenuto che le modifiche apportate dal regio decreto legge 10/2000 alla legislazione sulle cooperative agricole non offrissero un vantaggio che riduceva gli oneri gravanti sul loro bilancio, né costituissero una misura fiscale selettiva che incideva sulle risorse statali.

(95) Nella decisione la Commissione ha quindi concluso che, alla luce delle informazioni fornite dalla Spagna, le misure di sostegno alle cooperative agricole devono essere considerate misure fiscali giustificate dalla natura o dalla struttura del sistema fiscale, che non rientrano nel campo di applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE; per cui tali misure non costituirebbero aiuti di Stato.

VI. SENTENZA DEL TRIBUNALE NELLA CAUSA T-146/03

(96) In occasione del ricorso presentato contro la decisione 2003/293/CE, l'Asociación de Empresarios de Estaciones de Servicio de la Comunidad de Madrid e la Federación Catalana de Estaciones de Servicio hanno sostenuto, sostanzialmente, che la Commissione ha violato l'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE in quanto, nella decisione impugnata, essa

afferma che le misure controverse non costituiscono aiuti giacché non conferiscono alcun beneficio alle cooperative agricole e sono conformi alla natura e alla struttura del sistema fiscale applicabile alle cooperative.

(97) Nel corso dell'esame effettuato, il Tribunale ha rilevato che, nell'ambito di una prima parte, il ricorrente ha sostenuto che la Commissione avrebbe concluso, a torto, che non esisteva alcun vantaggio, a causa di un'erronea valutazione del regime fiscale spagnolo. Nell'ambito di una seconda parte il ricorrente ha fatto valere che la Commissione avrebbe erroneamente concluso che le misure non avevano carattere selettivo, a causa di un'errata valutazione delle misure controverse come giustificate dalla natura e dalla struttura del sistema fiscale spagnolo.

1. Prima parte: errore di valutazione del regime fiscale spagnolo che inficia la valutazione secondo la quale le misure in questione non conferirebbero vantaggi alle cooperative agricole

(98) Il ricorrente ha dichiarato che la Commissione non ha tenuto conto del regime fiscale favorevole per le cooperative agricole, per quanto riguarda l'imposta di registro e di bollo, l'imposta sulle attività economiche e l'imposta sui beni immobili.

(99) Il Tribunale ha ritenuto di non essere in grado di controllare la fondatezza della decisione impugnata su questo punto. Secondo il Tribunale, la decisione impugnata non indica in modo chiaro e inequivocabile i motivi per i quali il regime fiscale applicabile alle cooperative agricole, per quanto riguarda l'imposta di registro e di bollo, l'imposta sulle attività economiche e l'imposta sui beni immobili, non conferirebbe alcun vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE. Infatti, da un lato, il considerando 145 della decisione impugnata indica esplicitamente che le cooperative godono di benefici fiscali per quanto riguarda, oltre all'imposta sulle società, l'imposta di registro e di bollo, l'imposta sulle attività economiche e l'imposta sui beni immobili. Dall'altro lato, al considerando 148 della decisione impugnata si osserva che le misure in questione non rappresentano un vantaggio e quindi non costituiscono un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.

(100) Anche se, all'udienza, la Commissione ha sostenuto che il ragionamento esposto ai considerando 146 e 147 della decisione impugnata riguardava non soltanto l'imposta sulle società, ma anche l'imposta di registro e di bollo nonché l'imposta sulle attività economiche e l'imposta sui beni immobili, il Tribunale ritiene tale motivazione incomprensibile.

- (101) In primo luogo, come ha affermato il Tribunale, al considerando 146 si legge che il vantaggio che la cooperativa può trarre dallo sgravio del 50 % sull'imposta sulle società è corretto dalla doppia imposizione nell'ambito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Dal momento che, sempre secondo il Tribunale, la Commissione non ha indicato i motivi per cui i vantaggi derivanti dall'imposta di registro e di bollo, dall'imposta sulle attività economiche e dall'imposta sui beni immobili sarebbero analogamente corretti dalla doppia imposizione nell'ambito dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, il considerando 146 può essere inteso soltanto in relazione a una correzione dello sgravio del 50 % sull'imposta sulle società.
- (102) In secondo luogo, ha continuato il Tribunale, il considerando 147 si limita a ricordare che il regime fiscale delle cooperative agricole, esaminato complessivamente, risponde ad elementi differenziatori in termini strutturali e prevede benefici ed obblighi specifici (versamenti a fondi obbligatori, trattamento del capitale, doppia imposizione). Il considerando citato non indica i motivi per i quali gli obblighi specifici menzionati al suo interno compenserebbero, oltre allo sgravio del 50 % dell'imposta sulle società, anche i vantaggi derivanti dalle imposte di registro e di bollo, sulle attività economiche e sui beni immobili. Secondo il Tribunale, nella fattispecie la carenza di motivazione al riguardo sarebbe ancora più evidente dal momento che gli obblighi specifici esplicitamente menzionati devono essere interpretati, dalla lettura della decisione impugnata, come relativi all'imposta sulle società. In effetti, oltre alla loro menzione nel considerando 147, tali obblighi specifici sono altresì citati ai considerando 83-95 della decisione impugnata che riguardano esclusivamente l'imposta sulle società.
- (103) Per quanto riguarda, in primo luogo, l'argomento secondo il quale le misure legate all'imposta di registro e di bollo, all'imposta sulle attività economiche e all'imposta sui beni immobili non sarebbero state modificate dal decreto legge, per cui, in linea di principio, tali aspetti non sarebbero stati valutati nella decisione impugnata, a parere del Tribunale occorre rilevare che in realtà tale argomento è privo di fondamento, dal momento che il considerando 145 dimostra che la Commissione ha tenuto conto dell'esistenza dei vantaggi fiscali derivanti dalle imposte in questione, di cui beneficiano le cooperative.
- (104) D'altro canto, il Tribunale ha ritenuto che, contrariamente a quanto affermato dalla Commissione, il regime fiscale delle cooperative in relazione all'imposta di registro e di bollo, all'imposta sulle attività economiche e all'imposta sui beni immobili sia stato modificato dalle misure in questione. In effetti, prima dell'adozione di tali misure, il regime fiscale delle cooperative non trovava applicazione nell'ambito della distribuzione di carburante, dal momento che tale attività doveva essere realizzata da un'entità giuridica distinta che non godeva di tale statuto fiscale privilegiato. Dopo l'entrata in vigore delle misure controverse, il campo di applicazione di questo regime fiscale privilegiato è stato esteso alle attività di fornitura di carburante. Il Tribunale ritiene quindi che la situazione fiscale delle cooperative agricole sia stata modificata dalle misure controverse.
- (105) Per quanto riguarda poi l'argomento secondo cui il regime fiscale concernente l'imposta di bollo e di registro, l'imposta sulle attività economiche e l'imposta sui beni immobili potrebbe denotare un aiuto preesistente, poiché a quanto pare tale regime non è stato modificato dopo l'adesione del Regno di Spagna, il Tribunale constata che tale aspetto non contribuisce in alcun modo a chiarire i motivi per cui al considerando 148 della decisione impugnata la Commissione conclude che non esiste alcun vantaggio. In effetti, nella misura in cui la Commissione intenda affermare che il regime fiscale privilegiato costituisce un aiuto preesistente, essa ammette necessariamente che tale regime costituisce un aiuto e che, di conseguenza, esso conferisce certamente un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.
- (106) Infine, quanto all'argomento secondo cui i vantaggi derivanti dall'imposta di registro e di bollo, dall'imposta sulle attività economiche e dall'imposta sui beni immobili rivestirebbero scarsa importanza rispetto all'imposta sulle società, il Tribunale constata che neanche tale argomento consente di chiarire la decisione impugnata. In effetti, secondo quanto afferma il Tribunale, ammettere la scarsa importanza di un vantaggio comporta necessariamente l'ammissione che esso esiste. D'altro canto, il Tribunale ricorda che, all'udienza, la Commissione aveva dichiarato di non aver voluto sostenere, con tale argomento, che il vantaggio derivante dalle imposte in questione, ovvero di registro e di bollo, sulle attività economiche e sui beni immobili, sia inferiore al massimale de minimis. Di conseguenza, tale argomentazione non consente al Tribunale di comprendere i motivi per cui il regime fiscale nell'ambito delle suddette imposte di registro e di bollo, sulle attività economiche e sui beni immobili non conferirebbe un vantaggio.
- (107) In considerazione di quanto sopra, il Tribunale ha concluso che la decisione impugnata è viziata da un difetto di motivazione, giacché il Tribunale non è in grado di esercitare il proprio controllo sulla fondatezza della valutazione della Commissione secondo la quale non deriverebbe alcun vantaggio dal regime applicabile alle cooperative in relazione all'imposta di registro e di bollo, all'imposta sulle attività economiche e all'imposta sui beni immobili.
- (108) Il Tribunale ricorda tuttavia che tale difetto di motivazione può causare l'annullamento della decisione impugnata solo se la motivazione non è sufficiente a sostenere il dispositivo secondo il quale, le misure controverse non costituiscono un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE. A tale proposito, il Tribunale osserva che, nella decisione impugnata, la Commissione ha dichiarato, da un lato, che le misure in questione non conferiscono alcun vantaggio e, dall'altro, che, semmai conferissero un vantaggio, esso non avrebbe carattere selettivo in quanto giustificato dalla natura e dalla struttura del sistema fiscale.

2. Seconda parte: errata valutazione delle misure controverse come giustificate dalla natura e dalla struttura del sistema fiscale spagnolo, che inficia la valutazione della mancanza di carattere selettivo delle misure

- (109) Secondo il Tribunale, la decisione impugnata non contiene alcun elemento che consenta di comprendere il ragionamento seguito dalla Commissione per pervenire alla conclusione secondo la quale le misure in esame non sarebbero selettive (considerando 148), in quanto giustificate dalla natura e dalla struttura del sistema fiscale (considerando 167).
- (110) Certamente, afferma il Tribunale, dal considerando 148 della decisione impugnata si evince che la Commissione ritiene che le misure non siano selettive alla luce delle informazioni fornite dal Regno di Spagna e dalla «Confederación de Cooperativas Agrarias de España».
- (111) Orbene, per quanto riguarda, innanzi tutto, le informazioni comunicate dalla confederazione delle cooperative spagnole, come riportate nella decisione impugnata, per il Tribunale è giocoforza constatare che esse concernono l'assenza di vantaggi e non l'assenza di selettività. Tali informazioni non contengono dunque alcun elemento su cui basare un ragionamento in relazione all'assenza di carattere selettivo del beneficio che deriverebbe dalle misure in questione. Inoltre, per quanto riguarda le informazioni comunicate dal Regno di Spagna, occorre rilevare che tali informazioni, riferite ai considerando 103-120 della decisione impugnata, mirano, in sostanza, a giustificare le misure di cui trattasi con una politica di liberalizzazione del settore della distribuzione di carburante. Tale spiegazione non consente però di comprendere i motivi per cui le misure in esame sarebbero giustificate dalla natura o dalla struttura del regime fiscale. In effetti, secondo il Tribunale, in mancanza di un chiarimento circostanziato, non fornito nella fattispecie, una considerazione tratta dalla politica di liberalizzazione del mercato del carburante attuata dal Regno di Spagna non riguarda necessariamente la natura né la struttura del regime fiscale spagnolo.
- (112) D'altronde, secondo il Tribunale, neanche la circostanza rilevata al considerando 119 della decisione impugnata, secondo la quale i benefici legati all'imposta di registro e di bollo sarebbero anteriori alle misure controverse e mirerebbero a rafforzare le società cooperative e il cooperativismo in Spagna, riguarda necessariamente la natura e la struttura del sistema fiscale.
- (113) In ogni caso, prosegue il Tribunale, anche ammettendo che, pure in assenza di qualsiasi spiegazione circostanziata su tale punto, nella decisione impugnata la Commissione abbia inteso considerare la promozione del cooperativismo quale elemento facente parte della natura e della struttura del regime fiscale spagnolo, si deve non-

dimeno constatare che il considerando 119 della decisione impugnata menziona questa giustificazione esclusivamente rispetto al vantaggio derivante dall'imposta di registro e di bollo, ma non si esprime sui vantaggi legati, da un lato, al regime dell'imposta sui beni immobili e, dall'altro, dell'imposta sulle attività economiche.

- (114) Alla luce di quanto sopra, il Tribunale ritiene che la decisione impugnata sia viziata da un difetto di motivazione tale da impedirgli di controllare la fondatezza della valutazione della Commissione secondo cui, ammettendo che le misure controverse conferiscano un vantaggio, tale vantaggio non sarebbe selettivo, poiché è giustificato dalla natura e dalla struttura del sistema.
- (115) Di conseguenza, il Tribunale osserva che dalla constatazione dell'assenza di motivazione di cui al considerando 90 supra e dalle conclusioni tratte al considerando che precede discende la decisione impugnata non è sufficientemente motivata in relazione alla valutazione secondo la cui le misure di cui trattasi non costituiscono aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.
- (116) Il Tribunale conclude che occorre annullare la decisione impugnata in quanto la Commissione non avrebbe rispettato l'obbligo di motivazione impostole dall'articolo 296 del TFUE. Quindi, il Tribunale dichiara e statuisce che l'articolo 1 della decisione 2003/293/CE è annullato nella parte in cui dichiara che le misure a sostegno delle cooperative agricole previste dal regio decreto legge 10/2000 relativo a misure urgenti di sostegno ai settori agricolo, della pesca e dei trasporti non costituiscono aiuti ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.

VII. VALUTAZIONE

- (117) Gli articoli 107 e 108 del TFUE si applicano a tutti i prodotti agricoli compresi nel suo allegato I soggetti a un'organizzazione comune di mercato (tutti i prodotti agricoli, fatta eccezione per la carne equina, il miele, il caffè, l'alcool di origine agricola, l'aceto derivato dall'alcool e il sughero) in conformità dei diversi regolamenti che disciplinano le corrispondenti organizzazioni comuni di mercato.

1. L'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE

- (118) Secondo le disposizioni dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.
- (119) Le misure oggetto della presente valutazione assumono la forma di un trattamento fiscale differenziato favorevole alle cooperative agricole.

- (120) La comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese ⁽²¹⁾ prevede che gli aiuti di Stato relativi a misure di tassazione diretta delle imprese siano soggetti all'applicazione dell'articolo 107 qualora:
- il vantaggio sia concesso dallo Stato o mediante risorse statali,
 - la misura incida sulla concorrenza e sugli scambi tra gli Stati membri,
 - la misura sia specifica o selettiva in quanto favorisce alcune imprese o produzioni, ossia falsa o minaccia di falsare la concorrenza,
 - la misura procuri ai rispettivi beneficiari un vantaggio che alleggerisca gli oneri normalmente gravanti sul loro bilancio.
- (121) Innanzi tutto occorre osservare che, come ricordato al punto 3.2.7 della comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni sulla promozione delle società cooperative in Europa ⁽²²⁾, le cooperative che esercitano attività economiche, comprese le cooperative agricole, sono considerate «imprese» ai sensi del TFUE e sono di conseguenza soggette alle norme europee in materia di concorrenza e di aiuti di Stato, nonché alle varie esenzioni, soglie e norme de minimis.
- (122) Nella fattispecie, l'esame deve vertere sulle particolari misure notificate a favore delle cooperative agricole adottate in seguito all'aumento del prezzo del carburante (articolo 1 del regio decreto legge 10/2000), alla luce, in primo luogo, dei quattro criteri sopra menzionati.
- (123) Dal momento che l'effetto delle misure notificate è di estendere il campo di applicazione del regime fiscale privilegiato delle cooperative all'attività di distribuzione del carburante ai terzi non associati, è necessario valutare il regime fiscale sulla base dell'articolo 107 del TFUE.
- 1.1. *Il criterio delle «risorse statali»*
- (124) In conformità della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, perché un vantaggio possa essere qualificato come aiuto di Stato bisogna innanzi tutto che esso sia concesso direttamente o indirettamente mediante risorse statali, e in secondo luogo che sia imputabile allo Stato ⁽²³⁾.
- (125) Il punto 10 della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese spiega che una perdita di gettito fiscale è equivalente al consumo di risorse statali sotto forma di spesa fiscale. Inoltre, l'intervento dello Stato può realizzarsi sia mediante disposizioni fiscali di natura legislativa, normativa o amministrativa che attraverso pratiche dell'amministrazione fiscale.
- (126) Con l'articolo 1 del regio decreto legge 10/2000, lo Stato spagnolo ha apportato alcune modifiche alla legge 27/1999 in materia di cooperative e alla legge 20/1990 concernente il regime fiscale delle cooperative. Da un lato, viene soppresso, per le operazioni di fornitura di gasolio B a terzi non associati, il massimale del 50 % della cifra d'affari, imposto alle cooperative agricole per effettuare operazioni con terzi non associati senza perdere il privilegio fiscale fissato nella legge 20/1990. Dall'altro, la legge 34/1998 concernente il settore degli idrocarburi viene modificata, in quanto è soppresso, per la distribuzione di gasolio B a non associati da parte delle cooperative agricole, l'obbligo per le medesime di costituire un'entità dotata di personalità giuridica propria, soggetta al regime fiscale generale.
- (127) È opportuno ricordare che, come illustrato al considerando 20 della presente decisione, le cooperative agricole godono di notevoli vantaggi in relazione a molte imposte. Lo Stato spagnolo, estendendo per le cooperative agricole il volume delle operazioni di fornitura di gasolio B a terzi non associati oltre il limite del 50 %, previsto dalla legge per non perdere il privilegio fiscale, rinuncia a un gettito fiscale e consuma risorse statali sotto forma di spesa fiscale. Inoltre, con la soppressione, per la distribuzione di gasolio B a non associati da parte delle cooperative agricole, dell'obbligo di costituire un'entità dotata di personalità giuridica propria soggetta al regime fiscale generale, lo Stato spagnolo rinuncia a qualsiasi eventuale gettito fiscale legato a tale regime e quindi consuma risorse statali sotto forma di spesa fiscale.
- (128) Nella sua sentenza del 27 gennaio 1998, il Tribunale di primo grado ha riconosciuto che il criterio dell'utilizzo delle risorse statali può anche assumere un aspetto negativo, allorché l'intervento conduce a una perdita di risorse che si sarebbero dovute versare al bilancio dello Stato, per esempio sotto forma di esenzione fiscale, come nella presente fattispecie ⁽²⁴⁾.
- (129) Di conseguenza, le misure in esame sono certamente vantaggi imputabili allo Stato e concessi direttamente mediante risorse statali.

⁽²¹⁾ GU C 384 del 10.12.1998, pag. 3. Cfr. anche la sentenza della Corte di giustizia 24 luglio 2003, causa C-280/00, *Altmark*, Raccolta 2003, pag. I-7747.

⁽²²⁾ COM(2004) 18 definitivo del 23.2.2004.

⁽²³⁾ Causa C-303/88, *Italia/Commissione*, Raccolta 1991, pag. I-1433, punto 11 della motivazione; causa C-482/99, *Francia/Commissione*, Raccolta 2002, pag. I-4397, punto 24 della motivazione; nonché causa C-126/01, *GEMO*, Raccolta 2003, pag. I-13769, punto 24 della motivazione.

⁽²⁴⁾ Sentenza del Tribunale 27 gennaio 1998, *Ladbroke Racing/Commissione*, causa T-67/94, Raccolta 1998, pag. II-1; analogamente sentenza della Corte di giustizia 29 aprile 2004, *Paesi Bassi/Commissione*, causa C-159-01, Raccolta 2004, pag. I-4461.

1.2. Il criterio della «incidenza sugli scambi»

- (130) Per rientrare nel campo di applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE, gli aiuti devono anche incidere sulla concorrenza e sugli scambi tra Stati membri. Tale criterio presuppone che i beneficiari degli aiuti esercitino un'attività economica.
- (131) Secondo una giurisprudenza costante in materia, la condizione dell'incidenza sugli scambi commerciali è soddisfatta se l'impresa beneficiaria svolge un'attività economica che dà luogo a scambi commerciali tra gli Stati membri. La Corte ha constatato che qualora un vantaggio concesso da uno Stato membro rafforzi la posizione di una categoria di imprese rispetto ad altre imprese concorrenti nell'ambito degli scambi intracomunitari, questi ultimi devono ritenersi influenzati da tale aiuto ⁽²⁵⁾.
- (132) Nel caso in esame, le cooperative agricole esercitano un'attività economica che dà luogo a scambi commerciali tra gli Stati membri. Gli scambi commerciali di prodotti agricoli tra l'Unione europea e la Spagna, in effetti, sono notevoli. Per esempio, nel 1999 la Spagna ha esportato prodotti agricoli verso la Comunità europea per un valore pari a circa 11,33 miliardi di EUR e ha importato prodotti agricoli per un valore pari a circa 7,38 miliardi di EUR. Nel 2007, il totale delle esportazioni di prodotti agricoli della Spagna verso i paesi dell'Unione europea ha raggiunto circa 33,12 miliardi di EUR, e quello delle importazioni circa 27,14 miliardi di EUR ⁽²⁶⁾.
- (133) Nella presente fattispecie, in particolare, le imprese beneficiarie operano in settori esposti alla concorrenza, ossia la distribuzione di carburante. È rilevante segnalare che esiste una forte concorrenza tra i produttori degli Stati membri i cui prodotti sono oggetto di scambi intracomunitari. I produttori spagnoli partecipano appieno a tale concorrenza. Inoltre, il considerevole numero di beneficiari delle misure in questione ne accrescerà l'incidenza sugli scambi.
- (134) Appare quindi evidente che tali misure rischiano di incidere sugli scambi dei prodotti in questione tra gli Stati membri, il che si verifica quando le misure favoriscono gli operatori attivi in uno Stato membro a danno di altri Stati membri. Le due misure in questione hanno un effetto diretto e immediato sui costi di produzione dei prodotti in questione in Spagna. Di conseguenza, esse influiscono sulla concorrenza e sugli scambi tra Stati membri.

1.3. Il criterio del «vantaggio»

- (135) Secondo una giurisprudenza costante, il concetto di aiuto è più generale di quello di sovvenzione, dato che esso vale a designare non soltanto prestazioni positive, come le sovvenzioni stesse, ma anche interventi di Stato i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, hanno la stessa natura e producono identici effetti ⁽²⁷⁾.
- (136) Ne consegue che, secondo la Corte, una misura mediante la quale le autorità pubbliche concedono ad alcune imprese uno sgravio fiscale che, pur non comportando un trasferimento di risorse statali, pone i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole degli altri contribuenti, costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.
- (137) Secondo la comunicazione sulla tassazione diretta delle imprese, un simile vantaggio può essere concesso riducendo gli oneri fiscali dell'impresa sotto varie forme, e in particolare: riducendo la base imponibile (deduzione derogatoria, ammortamento straordinario o accelerato, iscrizione di riserve in bilancio, eccetera); con una riduzione totale o parziale dell'ammontare dell'imposta (esenzione, credito d'imposta, eccetera); con un differimento oppure un annullamento, o ancora una rinegoziazione eccezionale del debito fiscale.
- (138) Il regime fiscale delle società cooperative rispetto alle società non cooperative esistenti in Spagna è descritto al considerando 20 della presente decisione. Si tratta in effetti di vantaggi di cui godono tutte le cooperative protette, tra cui le cooperative agricole, e che non sono di norma applicabili alle società non cooperative. Si deve altresì precisare che non rientra nel quadro di quest'analisi, in cui si esaminano i privilegi fiscali delle cooperative, l'aliquota ridotta del 20 % applicata alla base imponibile corrispondente ai risultati cooperativi (poiché derivanti da operazioni realizzate con associati).
- (139) Le modifiche introdotte dal regio decreto legge 10/2000 sono tali da consentire alle cooperative agricole di dedicare gran parte della loro attività – o persino la loro intera attività — alla distribuzione di gasolio B, senza essere sottoposte a un trattamento fiscale uguale a quello delle imprese non cooperative.

⁽²⁵⁾ Causa 730/79, *Philip Morris Holland BV/Commissione*, Raccolta 1980, pag. 2671, punto 11 della motivazione.

⁽²⁶⁾ Fonte: Eurostat.

⁽²⁷⁾ Sentenza della Corte di giustizia 15 giugno 2006, cause riunite C-393/04 e C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium*, Raccolta 2006, pag. I-5293.

- (140) Come lo stesso Tribunale ha segnalato nella causa T-146/03⁽²⁸⁾, prima dell'adozione di queste misure il regime fiscale delle cooperative non trovava applicazione in riferimento all'attività di distribuzione del carburante dal momento che tale attività doveva essere svolta da un'entità giuridica distinta che non beneficiava di tale regime fiscale privilegiato. A partire dall'entrata in vigore delle misure controverse, il campo d'applicazione di questo regime fiscale privilegiato è stato esteso alle attività di distribuzione del carburante. Il Tribunale ritiene quindi che la situazione fiscale delle cooperative agricole, per quanto riguarda la distribuzione del carburante a terzi non associati, sia stata modificata dalle misure in questione.
- (141) La Commissione constata in effetti che, grazie a tali misure, le cooperative agricole, che possono ormai effettuare scambi con terzi non associati senza alcuna limitazione pur conservando uno status giuridico diverso da quello delle imprese non cooperative (e persino delle cooperative non agricole) che operano nel settore della distribuzione di gasolio B, vengono a trovarsi, per quanto riguarda la distribuzione di carburante a terzi non associati, in una situazione vantaggiosa rispetto alle società non cooperative dal momento che conservano il proprio regime fiscale.
- (142) Occorre ricordare che, ai fini della determinazione della base imponibile delle cooperative, i risultati delle attività cooperative (realizzate con i propri membri) e quelli delle attività non cooperative (realizzate con non associati) sono considerati separatamente e non vengono tassati nello stesso modo. Tuttavia, malgrado la separazione delle contabilità, dal momento che la cooperativa agricola rimane un'entità unica, essa continuerà a godere di altri vantaggi fiscali non legati direttamente alla tassazione degli utili ad aliquota ridotta, come i vantaggi legati all'imposta sulle società, all'imposta di registro e di bollo, all'imposta sulle attività economiche (il cui ammontare è del tutto indipendente dai risultati di una società) e all'imposta sui beni immobili. Le cooperative conservano dunque questo regime fiscale speciale anche quando aumentano il volume di operazioni di fornitura di gasolio B a terzi non associati oltre il 50 %, in deroga quindi alla legge nazionale sulle cooperative, senza dover costituire un'entità distinta dotata di personalità giuridica propria soggetta al regime fiscale generale.
- (143) Le cooperative agricole si trovano quindi in una situazione finanziaria più favorevole rispetto al resto dei contribuenti, dal momento che conservano una parte⁽²⁹⁾ dei vantaggi legati in particolare all'imposta sulle società, e tutti i vantaggi legati ad altre imposte.
- (144) Per quanto riguarda gli argomenti sollevati dalla «Confederación de Cooperativas Agrarias de España», soprattutto in relazione all'imposta sulle società, la Commissione ricorda che, così come stabilito nella sua decisione 2003/293/CE, le cooperative specialmente protette — quali risultano in genere le cooperative agricole — beneficiano di un abbuono del 50 % dell'imposta sulle società. Si applica inoltre una deduzione del 50 % delle dotazioni destinate al fondo obbligatorio di riserva e una deduzione del 100 % delle somme destinate al fondo per l'istruzione e la promozione. Infine, le cooperative fruiscono anche della libertà di ammortamento degli elementi dell'attivo nuovo ammortizzabile acquisiti nel termine di tre anni a partire dalla data di iscrizione nel registro delle cooperative.
- (145) La Commissione riconosce la necessità di esaminare i vantaggi fiscali di cui godono le società cooperative alla luce degli obblighi fiscali che sono loro imposti a differenza delle società non cooperative.
- (146) Secondo le osservazioni della «Confederación de Cooperativas Agrarias de España», il beneficio fiscale non può essere valutato disgiuntamente dal trattamento fiscale dei ritorni sul reddito del socio cooperatore nel quadro dell'imposta sui redditi (IRPF), che ha caratteristiche completamente diverse dal dividendo di un'impresa di capitali. L'attenuazione della doppia imposizione realizzata nel rapporto società di capitali/socio (dividendo dell'impresa) non ha corrispettivo nel rapporto società cooperativa/socio cooperatore (ritorno cooperativo), per cui sul ritorno grava un maggior onere fiscale rispetto al dividendo. Il vantaggio che potrebbe ottenere la cooperativa attraverso la deduzione dell'imposta sulle società è corretto dalla doppia imposizione nell'ambito dell'IRPF che si applica al socio cooperatore, ma anche alla cooperativa nell'ambito dell'imposta sulle società, e quindi dall'aumento dell'imposizione fiscale.
- (147) Come osserva il Tribunale nella sua sentenza, tale argomento va inteso nel senso che esso si riferisce soltanto alla deduzione del 50 % sull'imposta sulle società, ossia all'abbuono del 50 % su tale imposta. In effetti, la Commissione conferma che l'argomento sollevato dalla «Confederación de Cooperativas Agrarias de España» è incentrato su tale misura.
- (148) La Commissione ritiene che il vantaggio vada esaminato al livello della cooperativa e non dei suoi membri, e che la cooperativa rimanga in effetti il soggetto rilevante per questa analisi. Di conseguenza, le cifre presentate dalla «Confederación de Cooperativas Agrarias de España», concernenti l'aliquota dell'imposta sulle società, non sono probanti. Inoltre, esse riguardano esclusivamente la disponibilità netta dei fondi a vantaggio del socio della cooperativa in seguito all'applicazione dell'imposta. Quindi, per esempio, la Commissione ritiene che la situazione economica della cooperativa non venga necessariamente indebolita dal versamento di capitali ai fondi obbligatori, dal momento che la cooperativa stessa li conserva e li utilizza in casi ben precisi.
- ⁽²⁸⁾ Sentenza del Tribunale 12 dicembre 2006, causa T-146/03, *Asociación de Estaciones de Servicio de Madrid et Federación Catalana de Estaciones de Servicio/Commissione*, Raccolta 2006, pag. II-98.
- ⁽²⁹⁾ Ossia, i vantaggi menzionati sopra al considerando 20, primo comma, fatta eccezione per l'aliquota ridotta del 20 %, che si applica esclusivamente alle operazioni con i membri della cooperativa e che quindi non è oggetto della presente decisione.

- (149) Alla luce delle spiegazioni fornite, la Commissione ritiene che il regime fiscale delle cooperative agricole in Spagna in relazione all'imposta sulle società contenga diversi elementi vantaggiosi. Inoltre, il diverso trattamento fiscale al livello di tale imposta non può essere giustificato con taluni limiti propri dell'attività cooperativa, in particolare la doppia imposizione. In effetti, quando una cooperativa effettua operazioni con terzi non associati, essa opera sul mercato proprio come qualsiasi altra impresa, e non c'è motivo di trattarla in maniera diversa dalle altre società. Pertanto, il reddito delle cooperative derivante dalle operazioni con terzi non associati dev'essere tassato al livello della cooperativa come se l'attività fosse stata svolta da una società di capitali e gli utili distribuiti ai soci dovrebbero essere tassati nello stesso modo dei dividendi percepiti dagli azionisti di una società di capitali.
- (150) La Commissione constata, infine, che non sono state formulate osservazioni in merito alla libertà di ammortamento degli elementi dell'attivo nuovo ammortizzabile acquisiti nel termine di tre anni a partire dalla data di iscrizione nel registro delle cooperative, né in merito agli altri benefici legati all'imposta sulle società.
- (151) La Commissione ricorda altresì che il vantaggio non deriva soltanto dall'imposta sulle società, ma anche dagli altri tributi descritti al considerando 20 (imposta di registro e di bollo, imposta sulle attività economiche e imposta sui beni immobili) della presente decisione. Non è possibile compensare in alcun modo tali imposte con la doppia imposizione.
- (152) Le cooperative conservano quindi i loro privilegi fiscali anche quando aumentano il volume delle operazioni di fornitura di gasolio B a terzi non associati oltre il 50 %, in deroga quindi alla legge nazionale sulle cooperative, senza dover costituire un'entità distinta dotata di personalità giuridica propria soggetta al regime fiscale generale.
- (153) Secondo la Spagna, le misure introdotte dal regio decreto legge 10/2000 non si configurano come un aiuto di Stato, in quanto non incidono sulle aziende concorrenti che svolgono la medesima attività, dato che tutte le imprese del settore, comprese le cooperative agricole, sono soggette alla stessa imposizione fiscale per quanto riguarda l'imposta sulle società (35 %). Tuttavia, come già detto, la natura delle modifiche introdotte con il regio decreto legge 10/2000 è tale da consentire alle cooperative agricole di dedicare gran parte della loro attività — se non l'intera attività — alla distribuzione di gasolio B, senza essere soggette a un privilegio fiscale uguale a quello delle imprese non cooperative, giacché non perdono il trattamento fiscale di cui godono legato agli altri vantaggi derivanti dall'imposta sulle società, dall'imposta di registro e di bollo, dall'imposta sulle attività economiche (il cui ammontare è del tutto indipendente dai risultati di una società) e dall'imposta sui beni immobili.
- (154) Di conseguenza, per quanto riguarda le misure adottate mediante l'articolo 1 del regio decreto legge 10/2000, la Commissione ritiene soddisfatto il criterio del «vantaggio».
- 1.4. Il criterio della «selettività»*
- (155) Per configurarsi come aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE, una misura dev'essere tale da conferire un vantaggio selettivo a beneficio esclusivo di alcune imprese o alcuni settori di attività. Tale articolo riguarda in effetti gli aiuti che falsano o minacciano di falsare la concorrenza «favorendo alcune imprese o alcune produzioni» ⁽³⁰⁾.
- (156) Nel valutare il carattere selettivo di una misura, la Commissione deve accertare se la differenziazione tra imprese introdotta dalla misura considerata, in materia di vantaggi o di oneri, corrisponda alla natura o alla struttura del sistema generale applicabile. In effetti, secondo la giurisprudenza, una misura fiscale specifica che sia giustificata dalla logica interna del sistema fiscale sfugge all'applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE ⁽³¹⁾. Se tale differenziazione ha finalità diverse da quelle perseguite dal sistema generale, si ritiene, in linea di principio, che la misura in questione soddisfi la condizione di selettività prevista dall'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.
- (157) Per quanto riguarda le misure di tassazione differenziata, al punto 20 della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese si legge che alcune agevolazioni fiscali sono talvolta limitate a talune forme di imprese, a certe loro funzioni o a certi tipi di produzione. Dal momento che favoriscono talune imprese o talune produzioni, possono costituire aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.
- 1.4.1. Le misure favoriscono talune imprese o talune produzioni?*
- (158) È necessario stabilire se, nell'ambito del regime giuridico spagnolo, la misura in questione sia tale da favorire talune imprese o talune produzioni rispetto ad altre, che si troverebbero, per quanto riguarda l'obiettivo perseguito dal suddetto regime, in una situazione fattuale e giuridica analoga ⁽³²⁾.

⁽³⁰⁾ Sentenza del Tribunale 13 settembre 2006, causa T-210/02, *British Aggregates*, Raccolta 2006, pag. II-2789.

⁽³¹⁾ Sentenza della Corte di giustizia 10 gennaio 2006, causa C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze*, Raccolta 2006, pag. II-289.

⁽³²⁾ Sentenza del 6 settembre 2006 nella causa C-88/03, *Portogallo/Commissione*, Raccolta 2006, pag. I-7115, punto 54 della motivazione e sentenza del 29 aprile 2004 nella causa C-308/01, *GIL Insurance e a.*, Raccolta 2004, pag. I-4777, punto 68 della motivazione.

- (159) La comunicazione della Commissione sulla promozione delle società cooperative in Europa riconosce che le cooperative agiscono nell'interesse dei propri membri, i quali sono contemporaneamente utenti, e non vengono gestite a vantaggio di investitori esterni. I benefici vengono percepiti dai membri in proporzione alle proprie transazioni con la cooperativa, mentre le riserve e gli attivi, detenuti in comune e indivisibili, sono consacrati agli interessi comuni dei membri. Dal momento che tra i membri intercorrono in linea di principio stretti legami personali, le nuove adesioni devono essere approvate dai membri stessi, mentre i diritti di voto non sono necessariamente proporzionali alle quote detenute. Le dimissioni di un membro danno diritto al rimborso della quota detenuta e comportano una riduzione del capitale.
- (160) Si definisce in tal modo il «modello cooperativo mutualistico puro», utilizzabile per valutare se le cooperative si trovano, rispetto al sistema fiscale spagnolo, nella stessa situazione giuridica e di fatto delle società di capitali.
- (161) Innanzi tutto, la cooperativa mutualistica pura è caratterizzata da una relazione specifica con i propri membri, ognuno dei quali è un socio con voce in capitolo nell'amministrazione della cooperativa stessa; ciascun membro dispone di un solo voto, le decisioni vengono prese a maggioranza e la direzione eletta è responsabile nei confronti degli associati. Tra la cooperativa e i membri esistono numerose interazioni che vanno di là delle semplici relazioni commerciali.
- (162) Inoltre, nella cooperativa mutualistica pura si impone una ripartizione equa e giusta dei risultati economici, e ogni eccedenza deve in ultima analisi tornare ai membri. Ciò corrisponde al principio mutualistico, in base al quale le cooperative agiscono nell'interesse dei propri membri. Alla fine dell'esercizio finanziario, i soci di una cooperativa di distribuzione o di consumo ottengono alcuni vantaggi economici basati sul valore totale delle operazioni svolte con la cooperativa (profitti o ristorni personalizzati). Essi possono però decidere di permettere alla cooperativa di trattenere una parte di tali ristorni o profitti a favore delle varie riserve. Le cooperative mutualistiche pure si possono quindi definire come cooperative che commerciano esclusivamente con i propri membri.
- (163) Quindi, soprattutto per quanto riguarda l'imposta sulle società, una cooperativa mutualistica pura non realizza utili in quanto funziona unicamente a vantaggio dei propri membri. Per tale motivo, la Commissione ritiene che le cooperative mutualistiche pure e le società a fini di lucro non si trovino in situazioni giuridiche e di fatto equiparabili per quanto riguarda la tassazione degli utili. In tale situazione, la deduzione del reddito imponibile delle cooperative mutualistiche pure non costituirebbe dunque un aiuto di Stato.
- (164) Ciò premesso, la Commissione riconosce altresì che il regio decreto legge 10/2000 contiene elementi che alterano il modello cooperativo mutualistico puro, soprattutto a causa della possibilità di oltrepassare il massimale del 50 % imposto alle cooperative agricole per la fornitura di gasolio B a terzi non associati, senza far venir meno la condizione di cooperativa fiscalmente protetta, e che in tal modo viene messo in discussione il principio dell'esclusività a favore delle cooperative agricole. In realtà, il solo fatto che le cooperative possano superare il massimale del 50 % incrina il carattere «mutualistico puro» delle cooperative stesse, anche perché una forte percentuale della cifra d'affari potrà venir generata con soggetti che non sono membri della cooperativa. Anche l'attività della cooperativa agricola potrà subire sensibili alterazioni qualora si persegua l'obiettivo della ricerca del profitto; occorre quindi chiedersi se si possano conservare i principi che caratterizzano una cooperativa mutualistica pura (come la partecipazione attiva dei membri alla gestione, alle decisioni o alla direzione della cooperativa stessa, nonché i principi di esclusività, di altruismo, di democrazia), mentre vengono estesi illimitatamente i servizi resi dalla cooperativa a soggetti che non ne sono membri. Inoltre, non si può ignorare che la mutata natura dei redditi derivanti da operazioni concluse con terzi non associati implica un allontanamento dal cooperativismo.
- (165) Nel caso specifico sembra quindi che il carattere mutualistico puro delle cooperative agricole interessate dalla misura sia effettivamente rimesso in discussione dal regio decreto legge 10/2000. Per tali motivi, e alla luce della vigente legislazione spagnola, la Commissione non può accertare in maniera incontestabile il carattere mutualistico puro delle cooperative agricole spagnole interessate. Queste ultime e i loro redditi devono quindi essere esaminati non tanto con riferimento alle società cooperative mutualistiche pure, bensì alle società di capitali.
- (166) Occorre tuttavia determinare il regime giuridico nel cui ambito valutare le misure, ossia il quadro di riferimento. A tale proposito si osserva che, nel caso dei vantaggi fiscali previsti per le cooperative agricole spagnole, le misure in questione costituiscono deroghe particolari previste dalla legge 20/1990 concernente il regime fiscale delle cooperative. Agli articoli 16.5, 18.2, 33.1, 33.2, 33.3, 33.4, 34.1 e 34.2, la legge prevede una serie di misure a favore delle cooperative specialmente protette, tra cui le cooperative agricole, in relazione all'imposta sulle società, all'imposta di bollo e di registro, all'imposta sulle attività economiche e all'imposta sui beni immobili (per dettagli sui benefici previsti, cfr. il considerando 20 supra).
- (167) È opportuno definire l'obiettivo di ciascuna di queste quattro imposte. Al riguardo va osservato che l'imposta sulle società si propone di tassare gli utili delle imprese. Le altre imposte si propongono come obiettivo rispettivamente di tassare i trasferimenti patrimoniali e gli atti giuridici documentati (bollo e registro), l'esercizio di un'attività economica e il godimento di un diritto su un bene immobile.

- (168) Infine, come già detto, occorre accertare se le cooperative e le società di capitali si trovino in un'analoga situazione giuridica e di fatto rispetto a tali obiettivi e a queste quattro imposte.
- (169) In primo luogo, per quanto riguarda l'imposta sulle società, la Commissione non può concludere che le cooperative agricole spagnole interessate siano cooperative mutualistiche pure che, per definizione, non dovrebbero realizzare utili, né può quindi escludere che le cooperative e le società di capitali si trovino, per quanto riguarda i vantaggi legati a tale imposta, in un'analoga situazione giuridica e di fatto.
- (170) Quando una cooperativa svolge operazioni con terzi non associati, essa opera all'interno del mercato come qualsiasi altra impresa e si trova quindi in una situazione giuridica e di fatto equiparabile rispetto alla finalità dell'imposta sulle società. Inoltre, per quanto riguarda le misure fiscali inerenti alle riserve indivisibili delle cooperative, la Commissione ritiene che, dal punto di vista dell'applicazione dell'imposta sulle società, queste siano equiparabili alle riserve delle società di capitali. In effetti, dal punto di vista della cooperativa, l'attribuzione degli utili alle riserve indivisibili sarebbe in sostanza analoga al caso delle società di capitali che trattengono a riserva i loro utili, poiché le riserve indivisibili vengono utilizzate nel corso delle attività della cooperativa in maniera simile agli utili destinati a riserva dalle società di capitali. Il confronto dev'essere effettuato dal punto di vista dell'impresa e non dal punto di vista degli azionisti o dei soci della cooperativa. Neanche l'obbligo delle cooperative di accantonare riserve indivisibili è tale da cambiare il carattere d'aiuto della misura, dal momento che anche le società di capitali hanno riserve legali obbligatorie, peraltro tassate. La Commissione ritiene perciò che le riserve indivisibili siano, dal punto di vista economico, paragonabili a qualsiasi altra riserva prevista per qualsiasi altro tipo di impresa.
- (171) Quindi, qualsiasi misura relativa all'imposta sulle società che miri a un trattamento differenziato e più favorevole degli utili, in generale, e degli utili destinati alle riserve indivisibili, in particolare, a favore delle cooperative è atta ad offrire un vantaggio economico a queste ultime rispetto alle società di capitali, le quali non potrebbero beneficiarne pur trovandosi in una situazione analoga.
- (172) Per quanto riguarda i vantaggi legati all'imposta sulle società, la Commissione ritiene, sulla base delle considerazioni che precedono, che le società di capitali siano sullo stesso piano delle società cooperative e che, per questo motivo, si possa affermare che le società cooperative sono avvantaggiate rispetto alle società di capitali.
- (173) Quanto all'imposta di bollo e di registro, occorre ricordare che questa imposta indiretta colpisce atti giuridici diversi come i trasferimenti patrimoniali onerosi, gli atti giuridici documentati o ancora talune operazioni societarie (come gli atti di finanziamento di una società, per esempio l'aumento di capitale). Quindi una società di capitali è soggetta a tassazione per atti di questo tipo. Per contro, come illustrato al considerando 20 della presente decisione, le società cooperative beneficiano di un'esenzione per gli stessi fatti imponibili [costituzione, aumento di capitale, concessione e revoca di prestiti, eccetera ⁽³³⁾]. Le società cooperative sono quindi avvantaggiate rispetto alle società di capitali.
- (174) Inoltre, l'imposta sulle attività economiche colpisce direttamente qualsiasi tipo di attività economica imprenditoriale, professionale o artistica svolta da persone fisiche o giuridiche sul territorio spagnolo ⁽³⁴⁾. Una società di capitali con una cifra d'affari superiore a un (1) milione di EUR è soggetta a tale imposta a seconda dell'attività economica svolta. Come indicato al considerando 20 della presente decisione, le società cooperative beneficiano di un abbuono del 95 % per quest'imposta ⁽³⁵⁾. Di conseguenza, le società cooperative sono avvantaggiate rispetto alle società di capitali che sono interamente soggette a questa imposta.
- (175) Infine, per quanto riguarda l'imposta sui beni immobili, va ricordato che si tratta di un tributo locale che colpisce il godimento del diritto di proprietà e di altri diritti reali legati a un immobile. Le società di capitali sono interamente soggette a tale imposta, a differenza delle società cooperative, come evidenziato al considerando 20 della presente decisione. In effetti, queste ultime beneficiano di un abbuono del 95 % dell'imposta gravante sui beni rustici delle cooperative agricole e per la gestione comune dei terreni ⁽³⁶⁾. Di conseguenza, nelle zone non urbane, le società cooperative sono avvantaggiate rispetto alle società di capitali che sono interamente soggette a tale imposta.
- (176) Avendo constatato che effettivamente le società di capitali vanno collocate sullo stesso piano delle società cooperative e si trovano in una situazione ad esse analoga, la Commissione ritiene di poter affermare che le società di capitali sono escluse dai suddetti benefici ⁽³⁷⁾ i quali pertanto risultano essere selettivi in quanto riguardano esclusivamente le società cooperative.
- ⁽³³⁾ Cfr. il considerando 20 della presente decisione, nonché gli articoli 33.1 e 34.1 della legge 20/1990 del 19 dicembre 1990 sul regime fiscale delle cooperative.
- ⁽³⁴⁾ Cfr. il considerando 20 della presente decisione.
- ⁽³⁵⁾ Articolo 33.4.a della legge 20/1990 del 19 dicembre 1990 sul regime fiscale delle cooperative.
- ⁽³⁶⁾ Articolo 33.4.b della legge 20/1990 del 19 dicembre 1990 sul regime fiscale delle cooperative.
- ⁽³⁷⁾ Cfr. considerando 135-154 della presente decisione sull'istituzione dei vantaggi previsti.

- (177) La Commissione constata quindi che le misure introdotte dall'articolo 1 del regio decreto legge 10/2000 conferiscono un vantaggio ⁽³⁸⁾ selettivo alle cooperative agricole.

1.4.2. Le misure sono giustificate dalla natura o dalla struttura del sistema?

- (178) Si deve inoltre accertare se le misure fiscali in questione possano essere giustificate in base alla natura o alla struttura del sistema fiscale, cosa che spetta allo Stato membro interessato dimostrare. Una misura in deroga rispetto all'applicazione del sistema fiscale generale può essere giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema fiscale qualora lo Stato membro interessato possa dimostrare che tale misura discende direttamente dai principi informativi o basilari del suo sistema tributario ⁽³⁹⁾.
- (179) Una giustificazione derivante dalla natura o dalla struttura del sistema fiscale di cui trattasi costituisce un'eccezione al principio del divieto degli aiuti di Stato e deve quindi essere intesa in maniera restrittiva ⁽⁴⁰⁾. Spetta allo Stato membro dimostrare che la deroga di cui trattasi è giustificata dalla natura e dalla struttura del sistema e quindi che essa non costituisce un aiuto ai sensi dell'articolo 107 del TFUE. A tale proposito, va operata una distinzione fra, da un lato, gli obiettivi che persegue un determinato regime fiscale e che sono ad esso esterni e, dall'altro, i meccanismi inerenti al sistema tributario stesso, necessari per il raggiungimento di tali obiettivi ⁽⁴¹⁾.
- (180) Nella fattispecie, secondo la «Confederación de Cooperativas Agrarias de España», le misure del regio decreto legge 10/2000 che comportano effetti sull'imposta sulle società sono destinate a compensare la doppia imposizione dei ritorni cooperativi in sede di imposta sulle società e di imposta sul reddito delle persone fisiche. La Commissione non è in grado, sulla base delle argomentazioni formulate, di pronunciarsi sulla fondatezza di tale affermazione. Essa constata tuttavia che tale affermazione non è stata avanzata dalla Spagna per dimostrare che la misura discende direttamente dai principi informativi o basilari del suo sistema fiscale. La Spagna ritiene che l'obiettivo sia quello di consentire alla cooperativa di realizzare tale attività, senza che sia necessario costituire un'altra entità differenziata, giacché l'assoggettamento all'imposta sulle società è lo stesso nelle due situazioni, tanto che i redditi generati dalla fornitura di gasolio B a terzi sono assoggettati al regime generale dell'imposta sulle società. L'obiettivo delle due misure è di consentire alle aziende agricole e agli allevatori di svolgere la propria attività e mantenere il livello di competitività necessario

per far fronte a una situazione di difficoltà economiche prodotta dal rincaro sproporzionato del gasolio e dal deprezzamento dell'euro rispetto al dollaro ⁽⁴²⁾. Per quanto riguarda le altre imposte, la Spagna ritiene che i vantaggi fiscali siano anteriori al regio decreto legge 10/2000, per cui le cooperative ne beneficiano ma non in seguito all'entrata in vigore di tale decreto.

- (181) Tuttavia, secondo la Commissione, il solo fatto che i vantaggi fiscali legati alle diverse imposte e generati dalle due misure in questione siano concepiti in maniera tale da intervenire a correggere una situazione economica difficile non consente di ritenere che qualsiasi beneficio fiscale concesso dalle autorità spagnole interessate sia giustificato dalla natura e dalla struttura del sistema fiscale nazionale ⁽⁴³⁾.

- (182) Pertanto la Commissione reputa che, per quanto riguarda le misure di cui all'articolo 1 del regio decreto legge 10/2000, il criterio di «selettività» sia soddisfatto.

1.5. Conclusioni sul carattere di «aiuto» ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE

- (183) Alla luce delle considerazioni che precedono, la Commissione ritiene che le misure a favore delle cooperative agricole di cui all'articolo 1 del regio decreto legge 10/2000, adottate a seguito dell'aumento del prezzo del carburante, comportino per tali cooperative un vantaggio di cui altri operatori non possono beneficiare, che, favorendo talune imprese e talune produzioni, falsa o che minaccia di falsare la concorrenza, in quanto atto ad incidere sul commercio tra Stati membri. Di conseguenza, la Commissione conclude che queste misure rientrano nel campo d'applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.
- (184) Quanto al fatto che si tratti di aiuti nuovi o esistenti, va ricordato che tali misure, adottate nel 2000, rimandano direttamente ai vantaggi concessi dal regime fiscale generale delle cooperative così come era stato previsto dalla legge 20/1990. Tale legge prevede benefici fiscali che, in linea di principio, dovrebbero essere considerati aiuti nuovi, dal momento che sono stati adottati dopo il 1986, anno di adesione della Spagna alla CEE.
- (185) La Commissione tuttavia è consapevole del fatto che i regimi d'imposizione delle cooperative in Europa risalgono generalmente a molti anni addietro e determinate disposizioni di recente introduzione non fanno che riprendere vantaggi già esistenti prima dell'adesione alla CEE.

⁽³⁸⁾ Per quanto riguarda il concetto di vantaggio, cfr. considerando 135-154 della presente decisione.

⁽³⁹⁾ Sentenza del 6 settembre 2006 nella causa C-88/03, *Portogallo/Commissione*, Raccolta 2006, pag. I-7115, punti 80-81 della motivazione.

⁽⁴⁰⁾ Sentenza del 6 marzo 2002 nelle cause riunite T-127/99, T-129/99 e T-148/99, *Diputación Foral de Álava e a./Commissione*, Raccolta 2002, p. II-1275, punto 250 della motivazione.

⁽⁴¹⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 6 settembre 2006 nella causa C-88/03, *Repubblica portoghese contro Commissione*, Raccolta 2006, pag. I-7115.

⁽⁴²⁾ Cfr. considerando 65-85 della presente decisione.

⁽⁴³⁾ Cfr. la nota 41.

(186) Nel caso in esame la Commissione non ha ricevuto dalle autorità spagnole, né dai terzi interessati, alcuna informazione che consenta di stabilire, al di là di ogni dubbio, che le misure adottate dalla legge 20/1990, e successivamente riprese dal decreto del 2000, siano una continuazione di altre misure identiche già esistenti prima del 1986.

(187) La Commissione deve perciò concludere che le misure che riguardano specificamente il settore dei carburanti costituiscono aiuti nuovi che si sarebbero dovuti notificare alla Commissione prima della loro attuazione.

2. L'illegittimità degli aiuti

(188) La Commissione deve sottolineare che le autorità spagnole hanno concesso gli aiuti in esame in violazione delle disposizioni dell'articolo 108, paragrafo 3, del TFUE. L'articolo 1, lettera f), del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'articolo 93 del trattato CE ⁽⁴⁴⁾, definisce aiuti illegali i nuovi aiuti attuati in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, del TFUE (ex articolo 93 del trattato CE). La concessione di tali aiuti è illegittima nella misura in cui essi sono stati attuati prima che la Commissione si sia pronunciata sulla loro compatibilità con il mercato interno.

(189) Dal momento che le misure attuate dalla Spagna contengono elementi di aiuti di Stato, si tratta di aiuti illegali ai sensi del TFUE.

(190) Secondo la comunicazione della Commissione relativa alla determinazione delle norme applicabili alla valutazione degli aiuti di Stato illegalmente concessi ⁽⁴⁵⁾, qualsiasi aiuto illegale ai sensi dell'articolo 1, lettera f), del regolamento (CE) n. 659/1999 dev'essere valutato in conformità delle norme e degli orientamenti in vigore al momento in cui gli aiuti sono concessi.

3. Esame della compatibilità degli aiuti

(191) L'articolo 107 del TFUE prevede eccezioni al principio generale dell'incompatibilità degli aiuti di Stato con il TFUE. Pertanto occorre esaminare le misure contemplate dal decreto legge 10/2000.

(192) L'articolo 107, paragrafo 2, lettera b), del TFUE stabilisce che sono compatibili con il mercato interno gli aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali. La Spagna ha giustificato gli aiuti controversi facendo valere che essi erano destinati a ovviare ai danni provocati da un evento eccezionale.

⁽⁴⁴⁾ La definizione ivi fornita di «nuovi aiuti» è la seguente: tutti gli aiuti, ossia regimi di aiuti e aiuti individuali, che non siano aiuti esistenti, comprese le modifiche degli aiuti esistenti (GU L 83 del 27.3.1999, pag. 1).

⁽⁴⁵⁾ GU C 119 del 22.5.2002, pag. 22.

(193) Secondo la Spagna, il rincaro sproporzionato del gasolio ha provocato turbamenti dell'ordine pubblico, scioperi, carenza di prodotti energetici e alimentari e difficoltà alla libera circolazione delle merci attraverso il territorio comunitario, il che dovrebbe essere considerato un evento eccezionale ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 2, lettera b), del TFUE.

(194) Per quanto riguarda le eccezioni al principio generale di incompatibilità degli aiuti di Stato con il mercato interno, sancito dall'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE, la Commissione osserva che occorre interpretare in maniera restrittiva il concetto di «evento eccezionale» menzionato nell'articolo 107, paragrafo 2, lettera b), del TFUE. Finora la Commissione ha accettato come eventi eccezionali le guerre, i disordini interni o gli scioperi e, con talune riserve e in funzione della loro portata, gli incidenti nucleari o industriali gravi o gli incendi che abbiano causato perdite estese. A causa delle difficoltà di previsione di tali eventi, la Commissione valuta caso per caso la compatibilità degli aiuti, tenendo conto della prassi precedentemente seguita nel settore. Questa logica figura attualmente nel punto V.B.2 degli orientamenti comunitari per gli aiuti di Stato nel settore agricolo e forestale 2007-2013 ⁽⁴⁶⁾.

(195) Nel presente caso, la concessione degli aiuti è motivata dall'aumento del costo del carburante e non da turbamenti dell'ordine pubblico, scioperi ⁽⁴⁷⁾ o dalla penuria di prodotti energetici e alimentari ⁽⁴⁸⁾. Tali circostanze non sono state la causa della concessione degli aiuti, ma si sono verificate come conseguenza del rincaro del carburante.

(196) La Commissione ritiene, in ogni caso, che l'aumento dei prezzi dei carburanti non rappresenti un evento eccezionale, e che pertanto questi aiuti non possano beneficiare della deroga di cui all'articolo 107, paragrafo 2, lettera b), del TFUE in quanto aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati da eventi eccezionali. Inoltre, si deve aggiungere che in una comunicazione del 9 marzo 2006 ⁽⁴⁹⁾ concernente il settore della pesca, la Commissione ha ritenuto di non poter autorizzare alcun aiuto che abbia comportato un intervento pubblico per compensare l'improvviso aumento dei costi del carburante, al fine di evitare distorsioni della concorrenza.

(197) Inoltre, la Commissione ritiene che non sia stato stabilito alcun nesso diretto tra il danno e l'evento eccezionale, come richiede la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea ⁽⁵⁰⁾.

⁽⁴⁶⁾ GU C 319 del 27.12.2006, pag. 1, considerando 89-94.

⁽⁴⁷⁾ Decisione 96/148/CE della Commissione (GU L 34 del 13.2.1996, pag. 38).

⁽⁴⁸⁾ Decisione della Commissione del 29 luglio 1999, SG(99) D/5879.

⁽⁴⁹⁾ COM(2006) 103 definitivo del 9 marzo 2006, punto 3.1.2 e COM(2008) 384 definitivo del 13 giugno 2008, punto 6.3.

⁽⁵⁰⁾ Sentenza del Tribunale nella causa T-268/06, *Olympiaki Ypiresies AE/Commissione*, Raccolta 2008, pag. II-1091, punti 51 e 52 della motivazione.

- (198) Per quanto riguarda le deroghe previste all'articolo 107, paragrafo 3, esse devono essere interpretate in modo restrittivo in sede di esame di qualsiasi programma di aiuti a finalità regionale o settoriale o di qualsiasi caso di applicazione dei regimi di aiuti generali. In particolare, esse possono essere concesse soltanto nel caso in cui la Commissione possa stabilire che l'aiuto è necessario per realizzare uno degli obiettivi in questione. Concedere il beneficio di tali deroghe nel caso di aiuti che non comportino una simile contropartita equivarrebbe a tollerare pregiudizi agli scambi tra Stati membri e distorsioni di concorrenza prive di giustificazione rispetto all'interesse comunitario, nonché, in parallelo, vantaggi indebiti per gli operatori di taluni Stati membri.
- (199) La Commissione osserva che gli aiuti in questione non sono destinati a favorire lo sviluppo economico di una regione nella quale il tenore di vita sia anormalmente basso o nella quale vi sia una grave forma di sottoccupazione ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera a). Gli aiuti non sono neppure intesi a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo o a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia dello Stato membro ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera b). Infine gli aiuti non sono destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera d).
- (200) L'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), prevede tuttavia che possono essere considerati compatibili con il mercato interno gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, a condizione che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse. Per poter beneficiare della deroga di cui all'articolo summenzionato gli aiuti devono contribuire allo sviluppo del settore in questione.
- (201) Per quanto riguarda le misure di cui all'articolo 1 del regio decreto legge 10/2000, esse risalgono al 2000. A livello comunitario, non ci sono mai stati orientamenti o regole concrete concernenti la concessione di aiuti di Stato a favore delle cooperative agricole, che in linea di principio vengono trattate come qualsiasi altra impresa ⁽⁵¹⁾.
- (202) Merita evidenziare ora la natura giuridica ed economica delle cooperative agricole e tracciare, in parallelo, il contesto normativo europeo relativo al settore agricolo.
- (203) Secondo l'Alleanza cooperativa internazionale (ACI/ICA), una cooperativa è un'associazione autonoma di persone che si riuniscono volontariamente per rispondere ad esigenze e aspirazioni comuni, di carattere economico, sociale e culturale mediante un'impresa in cui la proprietà è collettiva e il potere democratico ⁽⁵²⁾. Vari principi definiscono la cooperativa conferendole un carattere mutualistico o cooperativo ⁽⁵³⁾, per esempio il principio «una persona, un voto», o ancora il principio di esclusività. Diversi vincoli caratterizzano inoltre lo statuto delle cooperative, in particolare per quanto riguarda la gestione finanziaria e la remunerazione dei soci.
- (204) Il punto 3.2.6 della comunicazione della Commissione sulla promozione delle società cooperative in Europa specifica che alcuni Stati membri ritengono che le restrizioni inerenti alla natura specifica del capitale delle cooperative richiedano un trattamento fiscale particolare. Tuttavia, andrebbe rispettato il principio secondo il quale le protezioni o i vantaggi concessi ad un tipo particolare di organismo devono essere proporzionati ai vincoli giuridici, al valore aggiunto sociale o alle limitazioni proprie di tale forma, e non devono dar luogo ad una concorrenza sleale.
- (205) Come già ricordato dalla Commissione, l'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), prevede che possono considerarsi compatibili con il mercato interno gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse.
- (206) La Commissione osserva altresì che l'analisi della compatibilità nell'ambito dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del TFUE si fonda sulla ricerca di un equilibrio tra i benefici derivanti dall'aiuto in relazione al raggiungimento di un obiettivo di interesse comune, e le distorsioni della concorrenza e del commercio. La Commissione dovrà quindi accertare, in primo luogo, se l'aiuto è diretto a sanare situazioni in cui il mercato non produce risultati economici efficaci o a realizzare altri obiettivi sociali o di equità. In seguito, la Commissione dovrà determinare se l'aiuto rappresenti una misura adeguata per ovviare a una carenza del mercato. Infine, la Commissione dovrà stabilire se l'aiuto sia proporzionato rispetto alla realizzazione dell'obiettivo ricercato.

⁽⁵¹⁾ Salvo per quanto riguarda il riferimento alla costituzione di organizzazioni di produttori contenuto negli Orientamenti comunitari per gli aiuti di Stato nel settore agricolo e forestale 2007-2013 e nell'articolo 9 del regolamento (CE) n. 1857/2006 della Commissione, del 15 dicembre 2006, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato agli aiuti di Stato a favore delle piccole e medie imprese attive nella produzione di prodotti agricoli, anch'esso riguardante la costituzione di organizzazioni di produttori.

⁽⁵²⁾ Associazione indipendente e non-governativa che raggruppa, rappresenta e assiste le cooperative in tutto il mondo. Fondata a Londra nel 1895, l'ACI conta 224 membri in 87 paesi, e in tutti i settori economici (<http://www.ica.coop>).

⁽⁵³⁾ *Les coopératives dans l'Europe Entrepreneuriale*. Documento di consultazione della Commissione del 7 dicembre 2001.

- (207) Per quanto riguarda il settore agricolo, il principio relativo allo sviluppo economico si trova nell'articolo 42 del TFUE, il quale prevede che le disposizioni del capo relativo alle regole di concorrenza sono applicabili alla produzione e al commercio di prodotti agricoli soltanto nella misura determinata dal Consiglio, tenuto conto degli obiettivi enunciati nell'articolo 39 del TFUE.
- (208) L'articolo 39 del TFUE prevede che le finalità della politica agricola comune sono incrementare la produttività dell'agricoltura sviluppando il progresso tecnico, assicurando lo sviluppo razionale della produzione agricola come pure un impiego migliore dei fattori di produzione e assicurare così un tenore di vita equo alla popolazione agricola. Stabilisce inoltre che, nell'elaborazione della politica agricola comune, si dovrà considerare il carattere particolare dell'attività agricola che deriva dalla struttura sociale dell'agricoltura e dalle disparità strutturali e naturali fra le diverse regioni agricole, la necessità di operare gradatamente gli opportuni adattamenti, e il fatto che, negli Stati membri, l'agricoltura costituisce un settore intimamente connesso all'insieme dell'economia.
- (209) Da tali articoli emerge che la politica di concorrenza deve tener conto di questi obiettivi del TFUE. Questi obiettivi con una spiccata connotazione sociale ed economica, sono garantiti in buona parte dalle cooperative agricole, che svolgono un ruolo chiave nell'economia in generale e nel mondo rurale in particolare, per creare occupazione e sviluppare il tessuto economico delle regioni in cui sono ubicate⁽⁵⁴⁾.
- (210) La Commissione riconosce che le cooperative agricole soddisfano gli obiettivi indicati all'articolo 39 del TFUE e, quindi, favoriscono lo sviluppo dell'attività agricola. Inoltre, dal momento che l'agricoltura rappresenta un settore intimamente connesso all'insieme dell'economia — come sottolinea del resto l'articolo 39, paragrafo 2, lettera c), del TFUE — si deve concludere che le cooperative agricole favoriscono lo sviluppo delle regioni economiche in cui sono ubicate e che le loro attività e la loro continuità sono di interesse generale.
- (211) Orbene, perché si possano considerare compatibili con il mercato interno, gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo di talune attività o talune regioni economiche non devono alterare le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse.
- (212) Il comune interesse è direttamente legato alla proporzionalità delle misure rispetto all'obiettivo perseguito, come sottolinea il punto 33 della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese.
- (213) Nel caso specifico, l'elemento di proporzionalità rispetto all'obiettivo perseguito va ricercato sia nelle caratteristiche proprie delle cooperative, che ne definiscono la specificità e la particolare natura (ossia nei principi mutualistici), sia nell'impatto che le cooperative stesse rischiano di esercitare sulla concorrenza, in ragione soprattutto della dimensione delle cooperative.
- (214) Di conseguenza, qualsiasi eventuale deroga a favore delle cooperative agricole, nell'ambito della politica in materia di aiuti di Stato, dovrebbe favorire azioni e misure direttamente connesse ai principi mutualistici. Inoltre, la deroga dovrebbe riguardare soltanto azioni intraprese tra la cooperativa e i suoi membri, ossia il campo in cui i principi mutualistici conservano in pieno il loro significato. In mancanza di tali condizioni, l'impatto sulla concorrenza dovrebbe essere limitato.
- (215) Gli aiuti di cui all'articolo 1 del regio decreto legge 10/2000 prevedono il mantenimento, in via eccezionale, dello statuto di cooperativa specialmente protetta per le cooperative agricole anche quando esse aumentano il volume delle operazioni di fornitura di gasolio B a terzi non associati oltre il limite del 50 %, e l'esenzione dall'obbligo di costituire un'entità dotata di personalità giuridica propria, soggetta al regime fiscale generale, per la distribuzione di gasolio B ai non associati. Tali aiuti costituiscono quindi una deroga alle caratteristiche delle cooperative specialmente protette, come definite dalle autorità spagnole.
- (216) Si tratta quindi di misure che riguardano esclusivamente transazioni extracooperative, nell'ambito di attività non direttamente legate ai principi mutualistici e non circoscritte alle operazioni effettuate tra la cooperativa e i suoi membri. Alla luce delle considerazioni appena esposte, la Commissione non può dunque concludere che l'aiuto sia diretto a sanare situazioni in cui il mercato non produce risultati economici efficaci o a realizzare altri obiettivi sociali o di equità.
- (217) Trattandosi di misure concernenti esclusivamente operazioni extracooperative, ossia attività non direttamente legate ai principi mutualistici e non circoscritte alle operazioni effettuate tra la cooperativa e i suoi membri, la Commissione ritiene che gli aiuti non rispondano ai criteri di compatibilità definiti in precedenza.
- ⁽⁵⁴⁾ L'importante ruolo delle cooperative nel settore agricolo viene ricordato al punto 4 della comunicazione della Commissione sulla promozione delle società cooperative in Europa, secondo il quale «le cooperative, per i molteplici vantaggi che offrono all'economia europea, sono un elemento indispensabile per la realizzazione degli obiettivi di Lisbona; le cooperative sono infatti un ottimo esempio di un'impresa in grado di perseguire contemporaneamente obiettivi imprenditoriali e sociali, in modo tale che gli uni e gli altri risultino reciprocamente rafforzati. Oltre alla loro funzione imprenditoriale, le cooperative svolgono un ruolo importante nell'agricoltura, per lo sviluppo delle regioni in difficoltà economica, e la loro struttura è ideale per accrescere l'occupazione e la coesione sociale».

(218) La presente decisione riguarda i due regimi di aiuto esaminati e deve essere eseguita senza indugio, in particolare per quanto riguarda il recupero di tutti gli aiuti individuali concessi nell'ambito di tali regimi. La Commissione dichiara inoltre che una decisione relativa a regimi d'aiuto non pregiudica la possibilità che singoli aiuti siano considerati, in tutto o in parte, compatibili con il mercato interno per ragioni inerenti al caso specifico (per esempio, per il fatto che la concessione di un aiuto individuale rientra nell'ambito delle norme de minimis o nel contesto di una futura decisione della Commissione o in forza di un regolamento di esenzione).

4. Conclusioni alla luce delle disposizioni vigenti

(219) Gli aiuti di Stato concessi a favore delle cooperative agricole sotto forma di vantaggi fiscali si devono considerare, in linea di principio, aiuti al funzionamento vietati ai sensi del punto 32 della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese e vietati dal diritto comunitario.

(220) Il concetto di aiuto al funzionamento, che nella prassi della Commissione era già applicabile al settore agricolo prima dell'anno 2000, è stato poi ripreso al punto 3.5 degli orientamenti comunitari per gli aiuti di Stato nel settore agricolo⁽⁵⁵⁾, e successivamente al considerando 15 degli Orientamenti comunitari per gli aiuti di Stato nel settore agricolo e forestale 2007-2013. In base a tali disposizioni, per essere considerate compatibili con il mercato interno, le misure di aiuto devono contenere un elemento di incentivo o esigere una contropartita da parte del beneficiario.

(221) Nel caso specifico, gli aiuti consistono in uno sgravio di oneri, che non prevede alcun elemento di incentivo o contropartita da parte dei beneficiari e la cui compatibilità con le regole di concorrenza non è affatto dimostrata. Di conseguenza, la deroga al principio del divieto degli aiuti, prevista dall'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), non è applicabile in quanto si tratta di aiuti incompatibili con il TFUE.

VIII. RECUPERO

(222) Gli aiuti di Stato a favore delle cooperative agricole cui la Spagna ha dato esecuzione mediante l'articolo 1 del regio decreto legge 10/2000 non possono godere della deroga al principio di divieto di concessione di aiuti di Stato, prevista all'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del TFUE e sono pertanto aiuti di Stato incompatibili col TFUE.

(223) In caso di incompatibilità degli aiuti illegali con il mercato interno, ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, del regolamento (CE) n. 659/1999, la Commissione adotta una decisione con la quale impone allo Stato membro interessato di adottare tutte le misure necessarie per recuperare l'aiuto dal beneficiario. Il rimborso è necessario

allo scopo di ristabilire la situazione preesistente, cancellando tutti i vantaggi finanziari di cui il beneficiario dell'aiuto illegalmente concesso ha potuto beneficiare indebitamente a partire dalla data della concessione dell'aiuto.

(224) Tuttavia, l'articolo 14, paragrafo 1 del regolamento (CE) n. 659/1999 precisa che «la Commissione non impone il recupero dell'aiuto qualora ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto comunitario». È quindi opportuno verificare se, nel caso specifico, si possa applicare un principio generale del diritto comunitario, come per esempio il principio del legittimo affidamento, per escludere il recupero degli aiuti illegali e incompatibili presso i beneficiari. Secondo una giurisprudenza consolidata, il principio della tutela del legittimo affidamento mira a garantire la prevedibilità delle situazioni e dei rapporti giuridici che rientrano unicamente nella sfera del diritto comunitario.

(225) Secondo la giurisprudenza della Corte, tuttavia, il rispetto del legittimo affidamento può essere invocato contro una normativa comunitaria solo nella misura in cui l'Unione stessa abbia precedentemente creato una situazione suscettibile di generare una legittima aspettativa⁽⁵⁶⁾. La Corte ha ripetutamente affermato che il diritto di avvalersi del principio della tutela del legittimo affidamento si estende a tutti i soggetti nei confronti dei quali un'istituzione comunitaria abbia fatto sorgere fondate aspettative. Inoltre, nessuno può invocare una violazione di tale principio in mancanza di assicurazioni precise che l'amministrazione gli abbia fornito⁽⁵⁷⁾. Quindi, il diritto di avvalersi del principio della tutela del legittimo affidamento si estende a ogni individuo in capo al quale un'istituzione comunitaria abbia fatto sorgere fondate aspettative, sulla base di assicurazioni precise fornite all'interessato.

(226) Nel caso specifico, non è possibile indicare alcun elemento tale da aver creato nei beneficiari degli aiuti in questione un'assicurazione precisa che tali aiuti fossero legali. In realtà occorre precisare che agli aiuti è stata data esecuzione senza attendere la decisione finale in materia della Commissione, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del TFUE. La Corte⁽⁵⁸⁾, d'altra parte, ha ripetutamente precisato che «tenuto conto del carattere imperativo della vigilanza sugli aiuti statali operata dalla

⁽⁵⁶⁾ Sentenza del Tribunale del 12 settembre 2007 nella causa T-348/03, *Koninklijke Friesland Foods NV*, Raccolta 2007, p. II-101.

⁽⁵⁷⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 24 novembre 2005 nella causa C-506/03, *Germania/Commissione*, non ancora pubblicata, punto 58 della motivazione; sentenza 22 giugno 2006 nelle cause riunite C-182/03 e C-217/03, *Belgio e Forum 187 ASBL/Commissione*, Raccolta 2006, pag. I-5479.

⁽⁵⁸⁾ Sentenze della Corte di giustizia 20 settembre 1990 nella causa C-5/89, *Germania/Commissione*, Raccolta 1990, pag. I-3437; del 14 gennaio 1997 nella causa C-169/95, *Spagna/Commissione*, Raccolta 1997, pag. I-135; del 20 marzo 1997 nella causa C-24/95, *Alcan Deutschland*, Raccolta 1997, pag. I-1591 e dell'11 novembre 2004 nelle cause riunite C-183/02 e C-187/02, *Daewoo Electronics Manufacturing España e Territorio Histórico de Alava, Diputación Foral de Alava/Commissione*, Raccolta 2004, pag. I-10609.

⁽⁵⁵⁾ GU C 28 dell'1.2.2000, pag. 2.

Commissione ai sensi dell'articolo 93 del trattato [divenuto articolo 108 del TFUE], le imprese beneficiarie di un aiuto possono fare legittimo affidamento, in linea di principio, sulla regolarità dell'aiuto solamente qualora quest'ultimo sia stato concesso nel rispetto della procedura prevista dal menzionato articolo. Un operatore economico diligente, infatti, deve normalmente essere in grado di accertarsi che tale procedura sia stata rispettata. In tal senso, la Corte ha precisato inoltre che «uno Stato membro le cui autorità abbiano concesso un aiuto in violazione delle norme procedurali di cui all'articolo 88 CE [divenuto articolo 108 TFUE] non può invocare il legittimo affidamento dei beneficiari per sottrarsi all'obbligo di adottare i provvedimenti necessari ai fini dell'esecuzione di una decisione della Commissione con cui quest'ultima gli ordina il recupero di tale aiuto. Ammettere tale possibilità significherebbe, infatti, privare di ogni efficacia pratica le disposizioni di cui agli articoli 87 CE e 88 CE [divenuti articoli 107 e 108 del TFUE], in quanto le autorità nazionali potrebbero far valere in tal modo il proprio comportamento illegittimo al fine di vanificare l'efficacia delle decisioni emanate dalla Commissione in virtù di tali disposizioni del trattato»⁽⁵⁹⁾.

(227) Di conseguenza, il fatto che la Commissione abbia adottato una decisione in cui si affermava che gli aiuti in questione non costituivano aiuti di Stato⁽⁶⁰⁾, contro cui poteva essere presentato ricorso e quindi non ancora definitiva, e in seguito l'annullamento di tale decisione da parte del Tribunale, non possono generare un legittimo affidamento nei beneficiari. Infatti, secondo una giurisprudenza costante, la Corte ha statuito che non si può ritenere che la decisione inizialmente adottata dalla Commissione di non sollevare obiezioni nei confronti degli aiuti controversi abbia potuto creare un legittimo affidamento nel beneficiario, perché tale decisione è stata contestata entro i termini di ricorso contenzioso e successivamente annullata dalla Corte⁽⁶¹⁾. Di conseguenza, «fino a quando la Commissione non abbia assunto una decisione di approvazione e, addirittura, fino a quando il termine per il ricorso avverso tale decisione non sia scaduto, il beneficiario non ha alcuna certezza in ordine alla legittimità dell'aiuto prospettato, unico elemento che può far sorgere in lui un legittimo affidamento»⁽⁶²⁾. Nel caso specifico, la decisione 2003/293/CE, che considera che le misure non configurino aiuti di Stato, ha costituito oggetto di un ricorso entro i termini stabiliti e, secondo la giurisprudenza citata, non può essere considerata una decisione definitiva suscettibile di far sorgere un legittimo affidamento nei destinatari della decisione medesima.

(228) Di conseguenza, in assenza di circostanze che possano aver fatto sorgere un legittimo affidamento, la Commissione esige il recupero degli aiuti in questione.

(229) La presente decisione riguarda le misure di aiuto esaminate e deve essere eseguita immediatamente, in particolare per quanto riguarda il recupero di tutti gli aiuti individuali concessi nell'ambito di tali regimi, ad eccezione di quelli accordati a progetti specifici che, al momento della concessione degli aiuti, soddisfacevano tutte le condizioni indicate nel regolamento *de minimis*⁽⁶³⁾ o nel regolamento di esenzione applicabile, oppure nel quadro di un regime di aiuti approvato dalla Commissione,

HA ADOTTATO LA PRESENTE DECISIONE:

Articolo 1

Gli aiuti di Stato a favore delle cooperative agricole cui la Spagna ha dato esecuzione mediante l'articolo 1 del regio decreto legge 10/2000 costituiscono, fatta salva l'applicazione dell'articolo 2, aiuti di Stato incompatibili con il mercato interno ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del TFUE.

Articolo 2

Le misure di cui all'articolo 1 non sono considerate aiuti di Stato qualora soddisfino le condizioni del regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione, del 15 dicembre 2006, riguardante l'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato agli aiuti d'importanza minore (*de minimis*).

Articolo 3

1. La Spagna adotta le misure necessarie per recuperare dai beneficiari gli aiuti incompatibili di cui all'articolo 1, fatto salvo l'articolo 2.

2. Gli aiuti da recuperare comprendono gli interessi, che decorrono dalla data in cui gli aiuti sono stati messi a disposizione dei beneficiari fino alla data del loro recupero.

3. Gli interessi sono calcolati su base composta conformemente alle disposizioni di cui al capo V del regolamento (CE) n. 794/2004 della Commissione⁽⁶⁴⁾.

4. Il recupero viene eseguito senza indugio conformemente alle procedure del diritto interno, a condizione che queste consentano l'esecuzione immediata ed effettiva della presente decisione.

⁽⁵⁹⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 1° aprile 2004 nella causa C-99/02, *Commissione/Italia*, Raccolta 2004, pag. I-3353, punto 21 della motivazione, con particolare riferimento alla sentenza della Corte 20 settembre 1990, citata.

⁽⁶⁰⁾ Decisione 2003/293/CE, citata.

⁽⁶¹⁾ Cfr. nota 58.

⁽⁶²⁾ Sentenza della Corte di giustizia del 29 aprile 2004 nella causa C-91/01, *Commissione/Italia*, Raccolta 2004, pag. I-4355.

⁽⁶³⁾ Regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione, del 15 dicembre 2006, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato agli aiuti di importanza minore (*de minimis*) (GU L 379 del 28.12.2006, pag. 5).

⁽⁶⁴⁾ Regolamento (CE) n. 794/2004 della Commissione, del 21 aprile 2004, recante disposizioni di esecuzione del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio recante modalità di applicazione dell'articolo 93 del trattato CE (GU L 140 del 30.4.2004, pag. 1).

Articolo 4

1. Il recupero degli aiuti di cui all'articolo 1 è immediato ed effettivo.

2. La Spagna garantisce l'attuazione della presente decisione entro un termine di quattro mesi a decorrere dalla data della sua notifica.

Articolo 5

1. Entro due mesi dalla data di notifica della presente decisione, la Spagna comunicherà alla Commissione le seguenti informazioni:

- a) l'elenco dei beneficiari che hanno ricevuto aiuti nell'ambito del regime di cui all'articolo 1 e l'importo complessivo degli aiuti percepiti da ciascuno di essi;
- b) l'importo complessivo (capitale più interessi) da recuperare dai beneficiari;
- c) una descrizione dettagliata delle misure già adottate o previste per conformarsi alla presente decisione;

d) i documenti attestanti l'ingiunzione trasmessa ai beneficiari per ottenere il rimborso degli aiuti.

2. La Spagna informa la Commissione dei progressi compiuti in seguito alle misure nazionali adottate per l'attuazione della seguente decisione, fino al completo recupero degli aiuti di cui all'articolo 1.

Al termine del periodo di due mesi indicato al paragrafo 1, la Spagna presenta, dietro semplice richiesta della Commissione, una relazione sulle misure già adottate e previste per conformarsi alla presente decisione. Tale relazione fornisce inoltre informazioni dettagliate sull'importo degli aiuti e sugli interessi già recuperati dai beneficiari.

Articolo 6

La Spagna è destinataria della presente decisione.

Fatto a Bruxelles, il 15 dicembre 2009.

Per la Commissione

Mariann FISCHER BOEL

Membro della Commissione