

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 8 de septiembre de 2011 \*

En los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 234 CE, por la Corte suprema di cassazione (Italia), mediante resoluciones de 29 de noviembre y de 20 de diciembre de 2007, recibidas en el Tribunal de Justicia el 25 de febrero de 2008, en los procedimientos entre

**Ministero dell'Economia e delle Finanze,**

**Agenzia delle Entrate**

y

**Paint Graphos Soc. coop. arl** (asunto C-78/08),

entre

**Adige Carni Soc. coop. arl**, en liquidación,

y

**Agenzia delle Entrate,**

\* Lengua de procedimiento: italiano.

**Ministero dell'Economia e delle Finanze** (asunto C-79/08),

y entre

**Ministero delle Finanze**

y

**Michele Franchetto** (asunto C-80/08),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. J.-J. Kasel (Ponente), M. Ilešič y M. Safjan y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Jääskinen;  
Secretaria: Sra. R. Şereş, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 11 de marzo de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Paint Graphos Soc. coop. arl y Adige Carni Soc. coop. arl, en liquidación, por el Sr. F. Capelli, la Sra. L. Salvini y los Sres. L. Paolucci, A. Abate, P. Piva y L. Manzi, avvocati;

- en nombre del Sr. Franchetto, por el Sr. M. Bianca, avvocato;
  
- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, posteriormente por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. P. Gentili, avvocato dello Stato;
  
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. M. Muñoz Pérez, en calidad de agente;
  
- en nombre del Gobierno francés, por el Sr. G. de Bergues y por las Sras. A.-L. Vendrolini y B. Beaupère-Manokha, en calidad de agentes;
  
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal, G. Conte y C. Urraca Caviedes, en calidad de agentes;
  
- en nombre del Órgano de Vigilancia de la AELC, por el Sr. X. Lewis, en calidad de agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 8 de julio de 2010;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

- 1 Las peticiones de decisión prejudicial versan sobre la interpretación del artículo 87 CE y del principio de prohibición del abuso de derecho en materia fiscal.

- 2 Dichas peticiones se formularon en el marco de tres litigios entre el Ministero dell'Economia e delle Finanze y la Agenzia delle Entrate y Paint Graphos Soc. coop. Arl (en lo sucesivo, «Saint Graphos») (asunto C-78/08), entre Adige Carni Soc. coop. Arl, en liquidación (en lo sucesivo, «Adige Carni»), y la Agenzia delle Entrate y el Ministero dell'Economia e delle Finanze (asunto C-79/08) y entre el Ministero delle Finanze y el Sr. Franchetto (asunto C-80/08), respectivamente, relativos a una serie de solicitudes dirigidas a la obtención de la exención de diferentes impuestos a la que pueden acogerse las sociedades cooperativas de producción y de trabajo con arreglo al Derecho tributario italiano.

## **Marco jurídico**

### *Derecho de la Unión*

- 3 El 10 de diciembre de 1998, la Comisión de las Comunidades Europeas publicó una Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DO C 384, p. 3; en lo sucesivo, «Comunicación relativa a la fiscalidad directa de las empresas»), cuyo objetivo es clarificar determinados aspectos referentes a las ayudas de Estado concedidas en forma de medidas fiscales
- 4 Tras la adopción del Reglamento (CE) n° 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativo al Estatuto de la sociedad cooperativa europea (SCE) (DO L 207, p. 1), la Comisión, en su Comunicación de 23 de febrero de 2004 al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre fomento de las cooperativas en Europa [COM(2004) 18 final; en lo sucesivo, «Comunicación sobre fomento de las cooperativas en Europa»], puso de relieve las

características específicas de las sociedades cooperativas y presentó medidas para fomentar el desarrollo de esta forma de sociedad en los Estados miembros.

*Normativa nacional*

- 5 El artículo 45 de la Constitución italiana dispone:

«La República reconoce la función social de la cooperación con caracteres mutualistas y sin finalidad de especulación privada. La ley fomentará y favorecerá el incremento de la misma con los medios más adecuados y preservará, a través de los controles oportunos, su carácter y sus finalidades. La ley proveerá a la protección y al desarrollo del artesanado.»

- 6 El Decreto del Presidente de la República n° 601, de 29 de septiembre de 1973, por el que se regulan las ventajas fiscales (suplemento ordinario de la GURI n° 268, de 16 de octubre de 1973, p. 3), en su versión vigente en el momento de los hechos del litigio principal, es decir, entre 1984 y 1993 (en lo sucesivo, «DPR n° 601/1973»), establecía:

*«Artículo 10*

(Cooperativas agrícolas y de pesca artesanal)

1. Estarán exentos del impuesto sobre el beneficio de las personas jurídicas y del impuesto local sobre el beneficio, los rendimientos que las sociedades agrícolas y sus consorcios obtenga de la cría de animales alimentados mediante alimentos que al menos en una cuarta parte procedan de los terrenos de los socios, así como de la manipulación, la transformación y la venta de productos agrícolas o zootécnicos y de

animales aportados por los socios dentro de los límites de las posibilidades de sus terreno, de conformidad con los límites fijados en la letra c) del artículo 28 del Decreto [...] del Presidente de la República [n° 597] de 29 de septiembre de 1973.

2. Si las actividades ejercidas por la cooperativa o por sus socios sobrepasan los límites establecidos en el apartado precedente y en las letras b) y c) del artículo 28 del antedicho Decreto, la exención se aplicará a la parte del rendimiento de la cooperativa o del consorcio correspondiente al rendimiento agrario de los terrenos de los socios.

3. Los rendimientos de las cooperativas de pesca artesanal y de sus consorcios estarán exentos del impuesto sobre el beneficio de las personas jurídicas y del impuesto local sobre el beneficio. Serán consideradas cooperativas de pesca artesanal aquellas que practiquen la pesca marítima con carácter profesional utilizando exclusivamente barcos pertenecientes a las categorías 3 y 4 contempladas en el artículo 8 del Decreto del Presidente de la República n° 1639, de 2 de octubre de 1968, o la pesca en aguas interiores.

### *Artículo 11*

(Cooperativas de producción y de trabajo)

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

2. En lo que respecta a las sociedades cooperativas de producción, las disposiciones del apartado anterior se aplicarán siempre que los socios cumplan todas las exigencias previstas con respecto a los socios de las cooperativas de trabajo por el artículo 23 del Decreto Legislativo [...] del Jefe provisional del Estado [n° 1577] de 14 de diciembre de 1947, con sus modificaciones ulteriores.

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

### *Artículo 12*

(Otras sociedades cooperativas)

1. Por lo que atañe a las sociedades cooperativas y a sus consorcios distintos de las indicados en los artículos 10 y 11, el impuesto sobre el beneficio de las personas jurídicas se reducirá en una cuarta parte.

2. Por lo que respecta al impuesto local sobre el beneficio, las sociedades o los consorcios podrán optar por la aplicación de las deducciones previstas en el apartado 4 del artículo 7 del Decreto del Presidente de la República n° 599, de 29 de septiembre de 1973, en vez de por la reducción prevista en el apartado precedente. Dicha opción deberá ejercerse en el momento de la declaración anual, a la cual habrá que adjuntar, so pena de nulidad, la lista de los socios afectados por las deducciones.

3. Por lo que atañe a las sociedades cooperativas de consumo y sus consorcios se les permite que deduzcan del rendimiento las cantidades repartidas entre los socios en forma de devolución de una parte del precio de las mercancías adquiridas, sin perjuicio de las disposiciones de los apartados precedentes.

### *Artículo 13*

(Financiación de los socios)

1. Estarán exentos del impuesto local sobre el beneficio los intereses sobre las cantidades que los socios personas físicas aporten a las cooperativas, excluyendo las aportaciones al capital social de la sociedad cooperativa y de sus consorcios, o que éstas retengan a dichos socios, siempre que:

- a) los pagos y las retenciones se efectúen exclusivamente para permitir alcanzar el objetivo social y no superen la cantidad de 40 millones de liras por cada socio. Este umbral se elevará a 80 millones de liras para las cooperativas de conservación, tratamiento, transformación y venta de productos agrícolas y para las cooperativas de producción y de trabajo.
- b) que los intereses pagados por las cantidades en cuestión no superen el tope de los intereses correspondientes a los poseedores de bonos postales de ahorro.

[...]

### *Artículo 14*

(Requisitos de aplicabilidad de las ventajas)

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

2. Las exigencias que caracterizan la finalidad mutualista se considerarán cumplidas si las condiciones previstas en el artículo 26 del Decreto Legislativo del Jefe provisional del Estado n° 1577 de 14 de diciembre de 1947, [relativo a las medidas de cooperación (GURI n° 17, de 22 de enero de 1948)], y sus modificaciones sucesivas (en lo sucesivo, “Decreto Legislativo n° 1577/1947”), están expresamente previstas en los estatutos, sin posibilidad de excepción, y si dichas condiciones han sido comprobadas efectivamente durante el período impositivo y en los cinco ejercicios anteriores, o en su caso durante el período de tiempo que haya transcurrido después de la aprobación de los estatutos, cuando éste sea inferior a cinco años.

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

7 El artículo 26 del Decreto Legislativo n° 1577/1947 tiene el siguiente tenor:

«A efectos de la fiscalidad, se presume que se cumplen las condiciones que caracterizan la finalidad mutualista cuando los estatutos de la cooperativa contienen las siguientes cláusulas:

- a) prohibición del pago de dividendos superiores al tipo de interés legal con respecto al capital efectivamente aportado;
  
- b) prohibición de la distribución de las reservas entre los miembros durante la vida de la sociedad;

- c) en caso de disolución de la sociedad, devolución de la totalidad del patrimonio social, tras deducirse únicamente el capital aportado y los posibles dividendos que correspondan, con una finalidad de utilidad pública conforme al carácter mutualista.

[...]»

- 8 El artículo 12 de la Ley n° 904, de 16 de diciembre de 1977, por la que se modifica el régimen del impuesto sobre el beneficio de las personas jurídicas y el régimen de imposición de los dividendos y de los aumentos de capital, y por la que se adapta el capital mínimo de las sociedades y otras disposiciones en materia fiscal y en materia de Derecho societario (GURI n° 343, de 17 de diciembre de 1977), dispone:

«Sin perjuicio de las disposiciones del título III del Decreto del Presidente de la República de 29 de septiembre de 1973, n° 601, tal como ha sido ulteriormente modificado y completado, las cantidades afectadas a las reservas indivisibles no forman parte del beneficio imponible de las sociedades cooperativas y de sus consorcios, dado que dichas reservas no pueden en modo alguno distribuirse entre sus socios ni durante la vida de la sociedad o del consorcio ni en el momento de su disolución.»

## **Litigios principales**

*Asunto C-78/08*

- 9 A raíz de los controles efectuados por la Guardia di Finanza, la Administración tributaria de Matera notificó a Paint Graphos, sociedad cooperativa italiana, una

liquidación por la que se rectificaba, con respecto al ejercicio 1993, el importe de sus ingresos a efectos de la determinación del impuesto sobre el beneficio de las personas jurídicas (en lo sucesivo, «IRPEG») y del impuesto local sobre el beneficio (en lo sucesivo, «ILOR»). Mediante esa misma liquidación, la referida Administración tributaria denegó a dicha sociedad el derecho a las exenciones fiscales previstas por la normativa italiana en favor de las sociedades cooperativas.

- 10 Paint Graphos interpuso un recurso contra la antedicha liquidación ante la Commissione tributaria provinciale di Matera, invocando su derecho a obtener las referidas exenciones fiscales. Dicho órgano jurisdiccional estimó el recurso.
- 11 La Administración tributaria recurrió esa resolución ante la Commissione tributaria regionale della Basilicata, que confirmó la resolución de primera instancia.
- 12 Contra esta última sentencia han interpuesto recurso de casación el Ministero dell'Economia e delle Finanze y la Agenzia delle Entrate, invocando, en particular, la vulneración y la aplicación errónea de los artículos 11 y 14 del DPR n° 601/1973.

*Asunto C-79/08*

- 13 Mediante liquidación de 8 de junio de 1999, la Administración tributaria de Rovigo notificó a Adige Carni, sociedad cooperativa italiana, la pérdida de las ventajas fiscales previstas en los artículos 10 y siguientes del DPR n° 601/1973, el aumento de su renta imponible en el ejercicio 1993 y el incremento consecutivo del IRPEG y del ILOR a los que dicha sociedad estaba sujeta. La antedicha Administración tributaria

hacía, en particular, referencia a la existencia de gastos no deducibles, en la medida en que no estaban documentados o no atañían al ejercicio considerado. Basándose en un atestado de la Guardia di Finanza, la Administración tributaria cuestionaba también la emisión por parte de la sociedad Italcarni Srl de facturas por operaciones inexistentes, considerándose su importe como un ingreso. Al no haber sido dicho importe computado como un ingreso por Adige Carni, la Administración tributaria presumió que éste había sido distribuido a los socios vulnerando el artículo 11 del referido DPR.

- 14 Adige Carni interpuso un recurso ante la Commissione tributaria provinciale di Rovigo, la cual anuló la liquidación controvertida.
  
- 15 La Administración tributaria recurrió esa resolución ante la Commissione tributaria regionale, que confirmó la liquidación y la pérdida de las exenciones fiscales de las que Adige Carni había disfrutado.
  
- 16 Adige Carni ha interpuesto recurso de casación, invocando, en particular, la falta o la insuficiencia de motivación de la resolución por la que se deniegan las exenciones fiscales de que se trata.

*Asunto C-80/08*

- 17 La Administración tributaria de Monfalcone rectificó las declaraciones de la renta presentadas por el Sr. Franchetto, nacional italiano, correspondientes a los ejercicios 1984 a 1986 basándose en que, como socio de la sociedad cooperativa italiana

Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico rl (en lo sucesivo, «Cooperativa Maricoltori»), que tiene por objeto la cría y la venta de moluscos, había operado, al igual que otros socios, de forma autónoma en el mercado mientras que dicha sociedad, en cuyo nombre se emitían las facturas de compra y de venta, percibía por cada venta una comisión por el servicio prestado, distribuyendo el sobreprecio a los socios, en lugar de destinarlo al fondo correspondiente.

- 18 Por lo que respecta a la cooperativa Maricoltori, debe señalarse que la Administración tributaria de Monfalcone puso en entredicho las exenciones concedidas en concepto del IRPEG referente a los años 1984 y 1985 y recuperó los importes correspondientes. Por lo que atañe al recurso interpuesto por la referida sociedad relativo al año de imposición 1985, hay que decir que fue desestimado por la Commissione tributaria di primo grado di Trieste, estando el ejercicio fiscal 1984 cubierto por una amnistía fiscal.
- 19 El Sr. Franchetto impugnó la liquidación en su contra ante la Commissione tributaria di primo grado di Trieste, alegando que no cabía negar la concurrencia de los requisitos de cooperativa en la antedicha sociedad, al no haberse recabado al respecto el dictamen del Ministerio de Trabajo previsto en el artículo 14 del DPR n° 601/1973.
- 20 La Commissione tributaria di primo grado di Trieste estimó el recurso del Sr. Franchetto.
- 21 En cambio, dicho recurso fue desestimado en segunda instancia tras la apelación de la Administración tributaria de Monfalcone, al considerar la Commissione tributaria di secondo grado que la Cooperativa Maricoltori no perseguía fines mutualistas, sino «societarios».
- 22 El Sr. Franchetto interpuso recurso ante la Commissione tributaria centrale di Roma, invocando su propia posición como socio trabajador de una cooperativa calificada de tal por los estatutos. La Commissione tributaria centrale di Roma, sin entrar en

el fondo de los motivos aducidos por el recurrente, declaró que no cabía denegar las exenciones fiscales a la referida sociedad cooperativa sin haber recabado previamente el dictamen obligatorio del Ministerio de Trabajo.

- 23 El ministero delle Finanze solicita en casación la anulación de la sentencia del antedicho órgano jurisdiccional invocando, en particular, la infracción del artículo 14 del DPR n° 601/1973, ya que la liquidación se dirigía al socio de la sociedad cooperativa y no a ésta como tal, por lo que no era necesario el dictamen del Ministerio de Trabajo.
- 24 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 31 de marzo de 2008 se acordó la acumulación de los asuntos C-78/08 a C-80/08 a efectos de las fases escrita y oral, así como de la sentencia.

### **Cuestiones prejudiciales**

- 25 Tras señalar que los litigios de que conoce tienen por objeto el derecho a la obtención de exenciones totales o parciales de diferentes impuestos a las que, conforme a la normativa italiana, sólo pueden acogerse las sociedades cooperativas en virtud de la finalidad específica que éstas persiguen, la cual es reconocida por el artículo 45 de la Constitución italiana que destaca la función social y el carácter esencialmente mutualista de ese tipo de sociedades, la Corte suprema di cassazione considera que, para verificar la compatibilidad con el Derecho de la Unión de esas ventajas, debe determinarse previamente si el hecho de que las sociedades cooperativas de que se trate obtengan reducciones de impuestos, a menudo importantes, constituye una ayuda incompatible con el mercado común con arreglo al artículo 87 CE, apartado 1, y, en su caso, qué requisitos deben concurrir para que sea así. En efecto, tal incompatibilidad entrañaría, como consecuencia del efecto directo del artículo 88 CE, apartado 3, la

obligación a cargo de las autoridades nacionales, incluidas las jurisdiccionales, de no aplicar el DPR n° 601/1973.

- 26 Del mismo modo, si el hecho de que las sociedades de que se trata hayan optado por la forma cooperativa constituyese un abuso de derecho susceptible de alterar las reglas del mercado, la libre competencia y el principio de igualdad de trato, ello traería como consecuencia en este caso que la forma jurídica societaria cooperativa no sería oponible a la Administración tributaria, que entonces podría gravar a dichas sociedades basándose en el régimen fiscal ordinario aplicable a las sociedades con ánimo de lucro. Según la Corte suprema di cassazione, es preciso indagar acerca de la justificación y la proporcionalidad de las ventajas de que se trata, teniendo en cuenta no sólo la dimensión y la cuota de mercado de determinadas sociedades cooperativas, sin también las carencias del sistema de control previsto por el Derecho nacional.
- 27 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que fue únicamente la intervención de la polizia tributaria (policía tributaria) lo que permitió constatar que las sociedades cooperativas de que se trata en los litigios principales no perseguían una finalidad mutualista, contrariamente a sus alegaciones y a lo establecido en sus estatutos, mientras que los órganos de control encargados de velar por el cumplimiento de los requisitos relativos a la finalidad mutualista exigidos por la normativa italiana no fueron capaces de detectar esa anomalía. Pues bien, según el órgano jurisdiccional remitente, tales deficiencias del sistema de control pudieron facilitar los abusos a la hora de aplicar los criterios que permitían a las sociedades cooperativas acogerse a un régimen impositivo más favorable.
- 28 Por estos motivos, la Corte suprema di cassazione decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales, que tienen idéntico tenor en los tres asuntos C-78/08 a C-80/08:

«[1]) [L]as ventajas fiscales otorgadas a las [sociedades cooperativas al amparo de los artículos 10, 11, 12, 13 y 14 del DPR [n° 601/1973], ¿son compatibles con la normativa sobre la competencia y, en particular, pueden calificarse de ayudas

de Estado con arreglo al artículo 87 del Tratado CE, sobre todo en presencia de un sistema inadecuado de vigilancia y corrección de los abusos, como el establecido en el [Decreto Legislativo n° 1577/1947]?

- [2)] [E]n particular, por lo que respecta al problema de la calificación de ayudas de Estado de las ventajas fiscales controvertidas, ¿dichas ventajas pueden considerarse proporcionadas en relación con los fines atribuidos a las empresas cooperativas? ¿La valoración de la proporcionalidad puede referirse, no sólo a cada medida considerada aisladamente, sino también a la ventaja que suponen las medidas consideradas en conjunto, con la consiguiente alteración de la competencia?
- [3)] Para responder a las cuestiones anteriores, procede tener en cuenta que, posteriormente, el sistema de vigilancia ha resultado gravemente debilitado a causa de la reforma del Derecho de sociedades, principalmente en lo que respecta a las cooperativas de mutualidad preponderante, y no totalmente mutualísticas, con arreglo a la Ley n° 311 de 2004.
- [4)] [P]rescindiendo de la posibilidad de calificar de ayudas de Estado las ventajas de que se trata, ¿puede calificarse de abuso de derecho la utilización de la forma de sociedad cooperativa, no sólo en los casos de fraude o simulación, sino también cuando la utilización de dicha forma de sociedad se realice con el fin exclusivo o principal de obtener un ahorro fiscal?»

### **Sobre la admisibilidad de las peticiones de decisión prejudicial**

<sup>29</sup> Paint Graphos, Adige Carni y los gobiernos que han presentado observaciones al Tribunal de Justicia, con excepción del Gobierno francés, así como la Comisión albergan

dudas acerca de la admisibilidad de las presentes peticiones de decisión prejudicial o, al menos, de alguna de ellas. Por tanto, sólo se han pronunciado sobre el fondo con carácter subsidiario.

- 30 A este respecto, en primer lugar, procede recordar que, en el marco de un procedimiento con arreglo al artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente al juez nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (véase, en particular, la sentencia de 10 de junio de 2010, Bruno y otros, C-395/08 y C-396/08, Rec. p. I-5119, apartado 18 y jurisprudencia citada).
- 31 Según jurisprudencia reiterada las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia disfrutan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una petición de decisión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (sentencias de 7 de junio de 2007, Van der Weerd y otros, C-222/05 a C-225/05. Rec. p. I-4233, apartado 22; de 22 de junio de 2010, Melki y Abdeli, C-188/10 y C-189/10, Rec. p. I-5667, apartado 27, y Bruno y otros, antes citada, apartado 19).
- 32 De este modo, en supuestos excepcionales, le corresponde al Tribunal de Justicia examinar las circunstancias en las que el juez nacional se dirige a él (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2001, PreussenElektra, C-379/98, Rec. p. I-2099,

apartado 39). En efecto, el espíritu de colaboración que debe presidir el funcionamiento de la remisión prejudicial supone que, por su parte, el juez nacional tenga en cuenta la función confiada al Tribunal de Justicia, que es la de contribuir a la administración de justicia en los Estados miembros y no la de formular opiniones consultivas sobre cuestiones generales o hipotéticas (sentencia de 12 de junio de 2003, Schmidberger, C-112/00, Rec. p. I-5659, apartado 32 y jurisprudencia citada).

- 33 Por lo que respecta a las presentes remisiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional nacional pregunta, mediante sus dos primeras cuestiones, si las ventajas fiscales que el Derecho interno de que se trata otorga a las sociedades cooperativas son compatibles con el Derecho de la Unión y, en particular, si dichas ventajas pueden calificarse de «ayudas de Estado» con arreglo al artículo 87 CE, apartado 1.
- 34 Pues bien, según reiterada jurisprudencia, si bien el Tribunal de Justicia no es competente, en el marco de un procedimiento con arreglo al artículo 267 TFUE, para pronunciarse sobre la compatibilidad de las normas de Derecho interno con el Derecho de la Unión ni para interpretar disposiciones legales o reglamentarias nacionales, sí es competente, en cambio, para proporcionar al órgano jurisdiccional remitente todos los elementos de interpretación pertenecientes al ámbito del Derecho de la Unión que puedan permitirle apreciar dicha compatibilidad para la resolución del asunto que le haya sido sometido (véanse, en particular, las sentencias de 15 de diciembre de 1993, Hünermund y otros, C-292/92, Rec. p. I-6787, apartado 8, y de 27 de noviembre de 2001, Lombardini y Mantovani, C-285/99 y C-286/99, Rec. p. I-9233, apartado 27).
- 35 Más concretamente, ya se ha declarado que la competencia de la Comisión para apreciar la compatibilidad de una ayuda con el mercado común no impide que un órgano jurisdiccional nacional plantee la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia sobre la interpretación del concepto de ayuda (véase la sentencia de 29 de junio de 1999, DM Transport, C-256/97, Rec. p. I-3913, apartado 15). Así, el Tribunal de Justicia puede, en particular, proporcionar al órgano jurisdiccional remitente los elementos de interpretación pertenecientes al ámbito del Derecho de la Unión que le permitan determinar si una medida nacional puede calificarse de ayuda de Estado en el sentido

de dicho Derecho (véase la sentencia de 10 de junio de 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-140/09, Rec. p. I-5243, apartado 24 y jurisprudencia citada).

- 36 De lo anterior se desprende que el hecho de que las dos primeras cuestiones estén redactadas de modo que se refieran a la compatibilidad del DPR n° 601/1973 con las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión no puede entrañar su inadmisibilidad.
- 37 Lo mismo sucede con el hecho de que la primera de esas dos cuestiones también haga referencia a los artículos 10 y 12 del DPR n° 601/1973, los cuales tienen por objeto sociedades cooperativas distintas de las de producción y de trabajo, cuando la Corte suprema di cassazione ha calificado las sociedades cooperativas de que se trata en los litigios principales de «cooperativas de producción y de trabajo» en el sentido del artículo 11 de ese mismo Decreto. En efecto, las dos primeras cuestiones planteadas deben declararse admisibles en la medida en que tienen por objeto la situación de este último tipo de sociedades cooperativas tal como se presenta a la luz del artículo 11 del referido Decreto, interpretado, en su caso, en relación con los artículos 13 y 14 de dicho Decreto.
- 38 Habida cuenta de lo anterior, las dos primeras cuestiones, que es preciso examinar conjuntamente, deben, por tanto, entenderse en el sentido de que, en esencia, preguntan si y, en su caso, en qué medida, las ventajas fiscales de las que disfrutaban las sociedades cooperativas de producción y de trabajo como aquéllas de que se trata en los litigios principales en virtud de una normativa nacional de las características de la del artículo 11 del DPR n° 601/1973 pueden calificarse de «ayudas de Estado» con arreglo al artículo 87 CE, apartado 1.
- 39 Por lo que respecta a la tercera cuestión, es preciso señalar que la Corte suprema di cassazione hace en ella referencia a modificaciones legislativas que tuvieron lugar después de producirse los hechos del litigio principal. Asimismo, la referencia a la Ley n° 311 de 2004, que se hace en dicha cuestión, carece de pertinencia para resolver los litigios de los que el órgano jurisdiccional remitente conoce. Por consiguiente, la tercera cuestión es inadmisibile.

- 40 Por lo que atañe a la cuarta cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, relativa al eventual abuso de derecho cometido por las sociedades de que se trata en los litigios principales, es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta (véanse, en particular, las sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 68, y de 20 de septiembre de 2007, Tum y Dari, C-16/05, Rec. p. I-7415, apartado 64).
- 41 Sin embargo, ha quedado acreditado que las ventajas otorgadas en aplicación del DPR n° 601/1973 a las sociedades cooperativas de que se trata en los litigios principales han sido exclusivamente establecidas por el Derecho interno italiano y no por el Derecho de la Unión. Por tanto, en el caso de autos, queda excluido que se haya vulnerado el principio de prohibición del abuso de derecho con arreglo al Derecho de la Unión.
- 42 Por consiguiente, al no tener la cuarta cuestión por objeto la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia no es competente para pronunciarse sobre ella.

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

- 43 Para responder a las dos primeras cuestiones tal como han sido reformuladas en el apartado 38 de la presente sentencia, es preciso proporcionar al órgano jurisdiccional remitente los elementos de interpretación necesarios de los requisitos a los que el artículo 87 CE, apartado 1, supedita la calificación de una medida nacional como ayuda de Estado, a saber, en primer lugar, la financiación de dicha medida por el Estado o mediante recursos estatales, en segundo lugar, la selectividad de tal medida y, en tercer lugar, la repercusión de ésta sobre los intercambios comerciales entre Estados miembros y la distorsión de la competencia resultante de la referida medida. Por tanto, procede examinar sucesivamente esos tres requisitos.

*Sobre el requisito de la financiación de la medida por el Estado o mediante recursos estatales*

- 44 El artículo 87 CE, apartado 1, tiene por objeto las «ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma».
- 45 Según reiterada jurisprudencia, el concepto de ayuda es más general que el de subvención, ya que comprende no sólo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones, en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos (véanse, en particular, las sentencias de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 38; de 15 de julio de 2004, *España/Comisión*, C-501/00, Rec. p. I-6717, apartado 90 y jurisprudencia citada, y de 10 de enero de 2006, *Cassa di Risparmio di Firenze y otros*, C-222/04, Rec. p. I-289, apartado 31).
- 46 De ello se deduce que una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales coloque a los beneficiarios de dicha medida en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una «ayuda de Estado» en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. Igualmente, una medida que otorgue a determinadas empresas una reducción impositiva o un aplazamiento del pago del impuesto normalmente debido puede constituir una ayuda de Estado (sentencia *Cassa di Risparmio di Firenze y otros*, antes citada, apartado 132).
- 47 Por tanto, procede declarar que una medida nacional como aquélla de que se trata en los litigios principales constituye una financiación por el Estado.

*Sobre el requisito de selectividad de la medida controvertida*

- 48 El artículo 87 CE, apartado 1, prohíbe las ayudas «[que favorezcan] a determinadas empresas o producciones», es decir, las ayudas selectivas.
- 49 La calificación de una medida fiscal nacional como «selectiva» supone, en un primer momento, la identificación y el examen previos del régimen fiscal común o «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate. Precisamente a la luz de este régimen fiscal común o «normal» debe, en un segundo momento, apreciarse y determinarse el eventual carácter selectivo de la ventaja otorgada por la medida fiscal de que se trate demostrando que dicha medida supone una excepción al referido régimen común, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado al sistema fiscal de dicho Estado miembro, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03, Rec. p. I-7115, apartado 56).
- 50 A ese respecto, de los elementos de que dispone el Tribunal de Justicia, por una parte, se desprende que, a la hora de calcular el impuesto sobre el beneficio de las sociedades, la base imponible de las sociedades cooperativas de producción y de trabajo se determina de la misma manera que la de otros tipos de sociedades, es decir, en función del importe del beneficio neto resultante del ejercicio de la actividad de la empresa al final del año de imposición. Por tanto, debe considerarse que el impuesto sobre sociedades constituye el régimen jurídico de referencia a efectos de apreciar el eventual carácter selectivo de la medida controvertida.
- 51 Por otra parte, es preciso señalar que, como excepción a la regla generalmente aplicable a las personas jurídicas, los beneficios imponibles de las sociedades cooperativas de producción y de trabajo de que se trata están exentos del impuesto sobre sociedades. Por tanto, esas sociedades cooperativas disfrutan de una ventaja fiscal a la que las sociedades con ánimo de lucro no pueden acogerse.

- 52 Del artículo 11 del DPR n° 601/1973 se desprende que una ventaja como aquélla de la que se trata en los litigios principales no se aplica a todos los operadores económicos, sino que se otorga en función de la forma jurídica de la empresa, dependiendo que sea o no una sociedad cooperativa (véase, en este sentido, la sentencia Cassa di Risparmio di Firenze y otros, antes citada, apartado 136).
- 53 Además, es preciso señalar que una ayuda puede tener carácter selectivo con arreglo al artículo 87 CE, apartado 1, incluso cuando afecte a todo un sector económico (véase, en particular, la sentencia de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, Rec. p. I-3671, apartado 33).
- 54 Por tanto, debe examinarse si exenciones fiscales como aquéllas de que se trata en los litigios principales pueden favorecer a determinadas empresas o producciones en relación con otras empresas que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen del impuesto sobre sociedades, es decir, la imposición de los beneficios de las sociedades.
- 55 A este respecto, procede señalar que las sociedades cooperativas, forma bajo la cual se constituyeron las entidades jurídicas de que se trata en los litigios principales, se rigen por principios de funcionamiento particulares que las diferencian claramente del resto de los operadores económicos. Tanto el legislador de la Unión, al adoptar el Reglamento n° 1435/2003, como la Comisión, en su Comunicación sobre fomento de las cooperativas en Europa, han puesto de manifiesto esas características específicas.
- 56 Dichas características consisten esencialmente, tal como se señala en el considerando octavo del mencionado Reglamento, en el principio de primacía de la persona, que se refleja en disposiciones específicas relativas a las condiciones de adhesión, renuncia y exclusión de los socios. Además, el considerando décimo de ese mismo Reglamento precisa que el activo neto y las reservas se adjudicarán, en caso de disolución, a otra entidad cooperativa que persiga objetivos similares de interés general.

- 57 Por lo que respecta a la gestión de las sociedades cooperativas, debe señalarse que éstas no se gestionan en interés de inversores externos. Según los considerandos octavo y décimo del Reglamento n° 1435/2003 y el apartado 1.1 de la Comunicación sobre fomento de las cooperativas en Europa, el control de la sociedad es asumido por sus socios a partes iguales, reflejando así la regla «un hombre, un voto». Las reservas y los activos son, por tanto, comunes e indivisibles y deben dedicarse al interés común de sus socios.
- 58 Por lo que atañe al funcionamiento de las sociedades cooperativas, es preciso subrayar que, habida cuenta de la primacía de la persona, estas tienen como finalidad, tal como, en particular, se indica en el considerando décimo del Reglamento n° 1435/2003 y en el apartado 1.1 de la Comunicación sobre fomento de las cooperativas en Europa, el beneficio mutuo de sus socios, que son al mismo tiempo, usuarios, clientes o proveedores, de modo que cada uno de ellos se beneficia de las actividades de la cooperativa en función de su participación en ella y de sus transacciones con esta sociedad.
- 59 Por otra parte, tal como se señala en el apartado 2.2.3 de esa misma Comunicación, las sociedades cooperativas no tienen acceso, o lo tienen limitado, a los mercados de capitales y, por tanto, su desarrollo depende de sus fondos propios y de los créditos. Esta situación se debe a que las participaciones en las sociedades cooperativas no cotizan en bolsa y que, por tanto, no son negociables. Asimismo, tal como también pone de manifiesto el considerando décimo del Reglamento n° 1435/2003, la remuneración del capital tomado en préstamo y de las participaciones es limitada, lo que hace la inversión en una sociedad cooperativa menos ventajosa.
- 60 Por consiguiente, el margen de beneficio de este tipo específico de sociedad es claramente inferior al de las sociedades de capital, que pueden adaptarse mejor a las exigencias del mercado.
- 61 Habida cuenta de las características específicas propias de las sociedades cooperativas, es preciso, por tanto, señalar que, en principio, no puede considerarse que las sociedades cooperativas de producción y de trabajo como aquéllas de que se trata en los

litigios principales se encuentren en una situación de hecho y de Derecho comparable a las de las sociedades comerciales, dado que las sociedades cooperativas actúan persiguiendo el interés económico de sus socios y mantienen con éstos una relación no meramente comercial, sino personal particular, en la que los socios están activamente implicados y tienen derecho a un reparto equitativo de los resultados económicos.

- 62 En efecto, las sociedades cooperativas de producción y de trabajo que presentasen características diferentes de las inherentes a ese tipo de sociedad no perseguirían verdaderamente una finalidad mutualista y deberían, por tanto, considerarse distintas del modelo descrito en la Comunicación de la Comisión sobre fomento de las cooperativas en Europa.
- 63 En última instancia, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, a la luz del conjunto de circunstancias que caracterizan los litigios sobre los que debe pronunciarse, si, en función de los criterios enunciados en los apartados 55 a 62 de la presente sentencia, las sociedades cooperativas de producción y de trabajo de que se trata en los litigios principales se encuentran, de hecho, en una situación comparable a la de las sociedades con ánimo de lucro sujetas al impuesto sobre sociedades.
- 64 En el supuesto de que el juez nacional llegase a la conclusión de que, en los litigios de que conoce, el requisito mencionado en el apartado precedente efectivamente se cumple, aún sería preciso determinar, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si las exenciones fiscales de que se trata en el litigio principal encuentran justificación en la naturaleza o en la economía general del sistema en el que se inscriben (véase, en este sentido, la sentencia *Adria-Wine Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, antes citada, apartado 42).
- 65 De este modo, una medida que constituye una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada si el Estado miembro de que se trate logra demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal (véase la sentencia *Portugal/Comisión*, antes citada, apartado 81).

- 66 En este contexto, deben proporcionarse al órgano jurisdiccional remitente las siguientes precisiones para permitirle pronunciarse efectivamente sobre los litigios de que conoce.
- 67 Para empezar, debe recordarse que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que la finalidad perseguida por las intervenciones estatales no basta para que, en principio, eviten la calificación de «ayudas» en el sentido del artículo 87 CE (véase, en particular, la sentencia de 22 de diciembre de 2008, *British Aggregates/Comisión*, C-487/06 P, Rec. p. I-10505, apartado 84 y jurisprudencia citada).
- 68 En efecto, el artículo 87 CE, apartado 1, no distingue según las causas o los objetivos de las intervenciones estatales, sino que los define en función de sus efectos (sentencia *British Aggregates/Comisión*, antes citada, apartado 85 y jurisprudencia citada).
- 69 Asimismo, debe recordarse que una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada si dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de dicho sistema fiscal. A este respecto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos (véase, en este sentido, la sentencia *Portugal/Comisión*, antes citada, apartado 81).
- 70 Por consiguiente, las exenciones fiscales resultantes de un objetivo ajeno al sistema de imposición en el que se inscriben no podrán eludir las exigencias derivadas del artículo 87 CE, apartado 1.
- 71 A continuación, tal como se desprende del punto 25 de la Comunicación relativa a la fiscalidad directa de las empresas, la Comisión considera que la naturaleza o la economía general del sistema fiscal nacional puede invocarse válidamente para justificar que las sociedades cooperativas que distribuyen a sus miembros todos sus beneficios no estén gravadas como tales, en la medida en que se exige el pago del impuesto a sus miembros.

- 72 Finalmente, tal como ha alegado en sus observaciones escritas, la Comisión también considera que una medida nacional no puede verse válidamente justificada por la naturaleza o la economía general del sistema fiscal de que se trate si permite la exención del impuesto sobre los beneficios procedentes de intercambios con terceros no socios de la cooperativa o la deducción de importes abonados a estos últimos en concepto de remuneraciones.
- 73 Asimismo, debe velarse por el respeto de la exigencia de coherencia de una ventaja otorgada no sólo con las características inherentes del sistema fiscal de que se trate, sino también con la aplicación de dicho sistema.
- 74 Por tanto, corresponde al Estado miembro de que se trate establecer y aplicar procedimientos de control y vigilancia apropiados a efectos de garantizar la coherencia de las medidas fiscales específicas adoptadas en favor de las sociedades cooperativas con la lógica y la economía general del sistema fiscal, así como evitar que las entidades económicas opten por esta forma jurídica específica con el único fin de disfrutar de las ventajas en materia de impuestos previstas para este tipo de sociedades. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si esta exigencia se cumple en los litigios principales.
- 75 En cualquier caso, para que exenciones fiscales como aquéllas de que se trata en los litigios principales puedan verse justificadas por la naturaleza o la economía general del sistema fiscal del Estado miembro afectado, todavía habrá que comprobar que son conformes al principio de proporcionalidad y no exceden los límites de lo necesario, en el sentido de que el objetivo legítimo perseguido no podría lograrse mediante medidas de menor alcance.
- 76 A la luz de todos estos elementos de interpretación del Derecho de la Unión tal como han sido proporcionados por el Tribunal de Justicia en los apartados 64 a 75 de la presente sentencia, el órgano jurisdiccional remitente deberá apreciar si las ventajas fiscales previstas en favor de las sociedades cooperativas de producción y de trabajo de que se trata en los litigios principales se ven justificadas por la naturaleza y la economía general del sistema fiscal en cuestión.

*Sobre los requisitos relativos a la repercusión sobre los intercambios comerciales entre los Estados miembros y la distorsión de la competencia*

- 77 El artículo 87 CE, apartado 1, prohíbe las ayudas que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros y falseen o amenacen falsear la competencia.
- 78 A efectos de la calificación como ayuda de Estado de una medida nacional, no es necesario acreditar la incidencia real de la ayuda sobre los intercambios comerciales entre los Estados miembros y el falseamiento efectivo de la competencia, sino únicamente examinar si tal ayuda puede afectar a dichos intercambios y falsear la competencia (sentencias de 29 de abril de 2004, Italia/Comisión, C-372/97, Rec. p. I-3679, apartado 44; de 15 de diciembre de 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, Rec. p. I-11137, apartado 54, y Cassa di Risparmio di Firenze y otros, antes citada, apartado 140).
- 79 En particular, cuando una ayuda otorgada por un Estado miembro sirve para reforzar la posición de una empresa frente a otras empresas que compiten con ésta en los intercambios intracomunitarios, dichos intercambios deben considerarse afectados por la ayuda (véanse, en particular, las sentencias antes citadas Unicredito Italiano, apartado 56 y jurisprudencia citada, y Cassa di Risparmio di Firenze y otros, apartado 141).
- 80 A este respecto, no es necesario que la empresa beneficiaria participe en los intercambios intracomunitarios. En efecto, cuando un Estado miembro concede una ayuda a una empresa, la actividad interior puede mantenerse o aumentar, con la consecuencia de que disminuyen con ello las posibilidades de las empresas establecidas en otros Estados miembros de penetrar en el mercado del Estado miembro en cuestión. Además, el fortalecimiento de una empresa que, hasta entonces, no participaba en los intercambios intracomunitarios puede colocarla en una situación que le permita penetrar en el mercado de otro Estado miembro (sentencias antes citadas Unicredito Italiano, apartado 58, y Cassa di Risparmio di Firenze y otros, apartado 143).

- 81 Por tanto, procede declarar que una ventaja fiscal como aquélla de que se trata en los litigios principales puede afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros y falsear la competencia en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.
- 82 Habida cuenta del conjunto de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones planteadas tal como han sido reformuladas en el apartado 38 de la presente sentencia que las exenciones fiscales como aquéllas de que se trata en los litigios principales, otorgadas a las sociedades cooperativas de producción y de trabajo en virtud de una normativa nacional de las características de la del artículo 11 del DPR nº 601/1973, sólo constituyen una «ayuda de Estado» con arreglo al artículo 87 CE, apartado 1, cuando se cumplen todos los requisitos de aplicación de dicha disposición. Por lo que atañe a una situación como la que dio lugar a los litigios de que conoce el órgano jurisdiccional remitente, corresponderá a éste apreciar más concretamente el carácter selectivo de las exenciones fiscales de que se trata, así como su eventual justificación por la naturaleza o la economía general del sistema fiscal nacional en el que se inscriben determinando, en particular, si las sociedades cooperativas de que se trata en los litigios principales se encuentran, de hecho, en una situación comparable a la de otros operadores constituidos como entidades jurídicas con ánimo de lucro y, si eso es efectivamente lo que ocurre, si el trato fiscal más favorable reservado a dichas sociedades cooperativas es, por una parte, inherente a los principios esenciales del sistema de imposición aplicable en el Estado miembro de que se trata y, por otra parte, conforme a los principios de coherencia y de proporcionalidad.

## **Costas**

- 83 Dado que el procedimiento tiene, para las partes de los litigios principales, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes de los litigios principales, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

**Las exenciones fiscales como aquéllas de que se trata en los litigios principales, otorgadas a las sociedades cooperativas de producción y de trabajo en virtud de una normativa nacional de las características de la del artículo 11 del Decreto del Presidente de la República nº 601, de 29 de septiembre de 1973, por el que se regulan las ventajas fiscales, en su versión vigente de 1984 a 1993, sólo constituyen una «ayuda de Estado» con arreglo al artículo 87 CE, apartado 1, cuando se cumplen todos los requisitos de aplicación de dicha disposición. Por lo que atañe a una situación como la que dio lugar a los litigios de que conoce el órgano jurisdiccional remitente, corresponderá a éste apreciar más concretamente el carácter selectivo de las exenciones fiscales de que se trata, así como su eventual justificación por la naturaleza o la economía general del sistema fiscal nacional en el que se inscriben, determinando, en particular, si las sociedades cooperativas de que se trata en los litigios principales se encuentran, de hecho, en una situación comparable a la de otros operadores constituidos como entidades jurídicas con ánimo de lucro y, si eso es efectivamente lo que ocurre, si el trato fiscal más favorable reservado a dichas sociedades cooperativas es, por una parte, inherente a los principios esenciales del sistema de imposición aplicable en el Estado miembro de que se trata y, por otra parte, conforme a los principios de coherencia y de proporcionalidad.**

Firmas