

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

N. JÄÄSKINEN

van 8 juli 2010¹

1. In deze zaken stelt de nationale rechter het Hof een aantal vragen die hoofdzakelijk betrekking hebben op de vraag of de nationale belastingregeling inzake de vrijstelling voor productie- en arbeidsscoöperaties als staatssteun in de zin van artikel 87, lid 1, EG² kan worden aangemerkt.

3. Ik merk meteen op dat ik ernstige twijfels heb over de ontvankelijkheid van de betrokken prejudiciële verwijzingen. Een van de grote problemen van dit dossier is namelijk het contrast tussen de geringe informatie die het Hof is verstrekt, en de omvang van de aan hem voorgelegde problematiek, aangezien het Hof met name de belastingregeling voor productie- en arbeidsscoöperaties dient te onderzoeken.

2. De prejudiciële vragen zijn gesteld in het kader van drie gedingen met betrekking tot enerzijds de weigering door de Italiaanse belastingdienst om de coöperatieve vennootschappen Paint Graphos scarl (hierna: „Paint Graphos”) en Adige Carni srl (in liquidatie) (hierna: „Adige Carni”) de belastingvrijstellingen te verlenen die coöperatieve vennootschappen destijds volgens het Italiaanse recht genoten, en anderzijds de problematiek van de te betalen inkomstenbelasting door M. Franchetto, die is opgekomen tegen de besluiten van de nationale belastingdienst tot rectificatie van zijn aangifte inkomstenbelasting voor de jaren 1984-1986.

4. Indien het Hof echter de vragen, die noodzakelijk moeten worden geherformuleerd, wil beantwoorden, zou deze zaak een interessante gelegenheid zijn om de draagwijdte van de begrippen voordeel en selectiviteit van nationale belastingregelingen voor coöperatieve vennootschappen te analyseren. Daarbij zou met name moeten worden ingegaan op de toepassing van het criterium van de rechtvaardiging op basis van de logica van de nationale regeling, en op de keuzes die de Italiaanse wetgever in het kader van het nationale stelsel van directe belastingen heeft gemaakt.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — Daar het hoofdgeding betrekking heeft op de uitlegging van een decreet van 29 september 1973, wordt verwezen naar de bepalingen van het EG-Verdrag volgens de nummering die van toepassing was vóór de inwerkingtreding van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

I — Rechtskader**b) „bestaande steun”,****A — *Het recht van de Unie*****5. Artikel 87, lid 1, EG bepaalt:**

„Behoudens de afwijkingen waarin dit Verdrag voorziet, zijn steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt.”

6. Artikel 1 van verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad van 22 maart 1999 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-Verdrag (PB L 83, blz. 1) luidt als volgt:

„Voor de toepassing van deze verordening gelden de volgende definities:

- a) „steun”, elke maatregel die aan alle in artikel 92, lid 1, van het Verdrag vervatte criteria voldoet;

- i) [...] alle steun die voor de inwerkingtreding van het Verdrag in de respectieve lidstaat bestond, dat wil zeggen steunregelingen en individuele steun die vóór de inwerkingtreding van het Verdrag tot uitvoering zijn gebracht en die na de inwerkingtreding nog steeds van toepassing zijn;

[...]”

B — *Het nationale recht*

7. Blijkens de fragmentarische informatie uit het dossier waren de Italiaanse coöperatieve vennootschappen ten tijde van de feiten van de hoofdgedingen onderworpen aan de belasting over de inkomsten van rechtspersonen (imposta sul reddito delle persone giuridiche; hierna: „IRPEG”) en aan de lokale inkomstenbelasting (imposta locale sui redditi; hierna: „ILOR”). Tussen 1977 en 2004 was de algemene belasting van kapitaalvennootschappen³ in Italië gebaseerd op het beginsel van eenmalige belastingheffing, dat tot

3 — In Italië worden coöperatieve vennootschappen beschouwd als kapitaalvennootschappen, en niet, zoals in een aantal andere rechtsstelsels van de lidstaten, als verenigingen van personen. Oorspronkelijk, voordat in Italië specifieke regelingen voor coöperaties werden vastgesteld, werd een coöperatieve vennootschap aangemerkt als een vennootschap met veranderlijk kapitaal. Zie Klingberg, W., *Genossenschaften und Genossenschaftsrecht in Italien*, Veröffentlichung des Institut für Genossenschaftswesen an der Philipps-Universität Marburg, Marburg/Lahn, 1957, blz. 49-50.

uiting kwam in de invoering van een systeem van belastingkredieten voor de vennoten ervan. Volgens dat systeem werd de winst van een vennootschap belast bij de vennootschap volgens het op haar toepasselijke tarief, maar werd de aan de vennoten/aandeelhouders uitgedeelde winst belast volgens het progressieve tarief van de inkomstenbelasting voor natuurlijke personen. De vennoten, die recht hadden op een belastingkrediet ten bedrage van de door de vennootschap verschuldigde belasting, dienden het verschil te betalen tussen het op de vennootschap toepasselijke tarief en het op hun inkomstenbelasting toepasselijke progressieve tarief.⁴

8. Ik voeg hieraan toe dat blijkens het dossier een aantal fiscale bepalingen die specifiek op coöperatieve vennootschappen van toepassing zijn, worden gemotiveerd door het wederkerigheidsbeginsel, hetgeen een beperking meebrengt van de uitdeling van de winst of van het vermogen van die vennootschappen aan hun leden.

9. Artikel 11, met het opschrift „Productie- en arbeidscoöperaties”, van het decreet van de president van de Republiek nr. 601 van 29 september 1973 inzake de regeling van belastingvoordelen⁵, in de van 1984 tot

en met 1993 geldende versie (hierna: „DPR nr. 601/1973”) luidde:

„1. De inkomsten van productie- en arbeidscoöperaties en van hun consortia zijn vrijgesteld van de belasting op het inkomen van rechtspersonen en van de lokale inkomstenbelasting indien het bedrag van de lonen die worden betaald aan de leden die hun arbeid permanent inbrengen, met inbegrip van de in het laatste lid bedoelde bedragen, niet lager is dan zestig procent van het totale bedrag van alle andere kosten, met uitzondering van de kosten van grondstoffen en leveringen. Indien het bedrag van de salarissen lager is dan zestig procent, maar niet lager dan veertig procent, van het totale bedrag van de overige kosten, wordt de belasting op het inkomen van rechtspersonen en de lokale inkomstenbelasting gehalveerd.

2. De bepalingen van het voorgaande lid zijn van toepassing op productiecoöperaties, mits de leden voldoen aan alle eisen die voor de leden van arbeidscoöperaties zijn voorzien bij artikel 23 van Decreto Legislativo del Capo Provvisorio dello Stato [wetsbesluit van het voorlopig staatshoofd] nr. 1577 van 14 december 1947, zoals gewijzigd.

3. Bij de berekening van de inkomsten van productie- en arbeidscoöperaties en van hun consortia kunnen de aan de in loondienst werkzame leden als salarisaanvulling betaalde bedragen worden afgetrokken tot het bedrag van de gebruikelijke salarissen, vermeerderd met 20 %.”

4 — Volgens het huidige op kapitaalvennootschappen toepasselijke stelsel zijn die vennootschappen onderworpen aan de vennootschapsbelasting (imposta sul reddito delle società; hierna: „IRES”); dat is een proportionele belasting met een vast tarief. De vennoten betalen de inkomstenbelasting voor natuurlijke personen (imposta sul reddito delle persone fisiche); dat is een progressieve belasting over het dividend dat of de winst die aan hen is uitgekeerd, waarbij hun inkomen voor 40% belastbaar is. Aldus wordt een vrijstelling ingevoerd van 60% van het dividend of de winst van de vennoten, om meervoudige belasting van dezelfde inkomsten te voorkomen.

5 — Gewone bijlage bij GURI nr. 268 van 16 oktober 1973, blz. 3.

10. Artikel 14, met het opschrift „Voorwaarden voor de toepasselijkheid van de voordelen”, van DPR nr. 601/1973 luidde als volgt:

II — Feiten van de hoofdgedingen en prejudiciële vragen

A — Zaak C-78/08

„1. De belastingvoordelen van deze titel zijn van toepassing op de coöperatieve vennootschappen en op de consortia ervan die voldoen aan de beginselen van wederkerigheid als voorzien in de wetten van de Staat, en die zijn ingeschreven in de prefectorale registers of in het algemene coöperatieregister.

2. Aan de wederkerigheidsvereisten wordt geacht te zijn voldaan indien de voorwaarden van artikel 26 van Decreto Legislativo del Capo Provvisorio dello Stato nr. 1577 van 14 december 1947, zoals gewijzigd, uitdrukkelijk in de statuten zijn opgenomen, zonder afwijkmogelijkheid, en indien die voorwaarden daadwerkelijk in acht zijn genomen in het belastingtijdvak en in de vijf daaraan voorafgaande jaren, of, in voorkomend geval, gedurende de tijd die sinds de goedkeuring van de statuten is verstreken, indien dat minder dan vijf jaar is.

3. De belastingdienst controleert in overleg met het ministerie van Arbeid of de andere toezichthoudende organen de voorwaarden voor de toepasselijkheid van de belastingvoordelen.”

11. Na controles door de Guardia di Finanza heeft de belastingdienst van de stad Matera aan Paint Graphos, een coöperatieve vennootschap naar Italiaans recht, een aanslag opgelegd, die voor het jaar 1993 het bedrag van haar inkomsten voor de vaststelling van de IRPEG en de ILOR rectificeerde. In dezelfde aanslag heeft de belastingdienst die vennootschap het recht op de in de artikelen 11, 12 en 14 van DPR nr. 601/1973 bedoelde vrijstellingen geweigerd. Na een aantal beroepen die zowel door Paint Graphos als het Ministero dell'Economia e delle Finanze en de Agenzia delle Entrate zijn ingesteld, is de zaak thans aanhangig voor de verwijzende rechter.

B — Zaak C-79/08

12. Bij aanslag van 8 juni 1999 heeft de belastingdienst van Rovigo Adige Carni, een coöperatieve vennootschap naar Italiaans recht, in kennis gesteld van de intrekking van de belastingvoordelen van de artikelen 10 en volgende van DPR nr. 601/1973, de verhoging van haar belastbaar inkomen voor het jaar

1993 en de daaruit voortvloeiende hogere IR-PEG en ILOR. De belastingdienst maakte met name bezwaar tegen de afgifte van facturen voor subjectief niet-bestaande verrichtingen; daar de belastingdienst het daarmee overeenkomende bedrag beschouwde als inkomsten en dat bedrag voorts door Adige Carni niet als inkomsten was geboekt, vermoedde de belastingdienst dat dit bedrag in strijd met artikel 11 van DPR nr. 601/1973 was uitgekeerd aan de leden. Na een aantal beroepen heeft Adige Carni cassatieberoep ingesteld, waarin zij met name klaagt dat de weigering van de betrokken belastingvrijstellingen niet of ontoereikend is gemotiveerd.

14. Het Ministero delle Finanze vordert in cassatie de nietigverklaring van het besluit van de Commissione tributaria centrale, die, zonder de argumenten van Franchetto ten gronde te onderzoeken, van mening was dat de belastingvrijstellingen pas aan de coöperatie konden worden geweigerd na ontvangst van het verplichte voorafgaand advies van het ministerie van Arbeid. Het Ministero delle Finanze voert met name schending van artikel 14 van DPR nr. 601/1973 aan, op grond dat de adressaat van de belastingaanslag een vennoot van de coöperatieve vennootschap was en niet de coöperatie zelf, en dat derhalve geen advies van het ministerie van Arbeid nodig was.

C — Zaak C-80/08

D — De prejudiciële vragen

13. De belastingdienst van Monfalcone heeft de door Franchetto ingediende aangiften inkomstenbelasting voor de jaren 1984 tot en met 1986 gerectificeerd op grond dat hij als vennoot van Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico r.l., een vennootschap naar Italiaans recht met als doel het kweken en verkopen van weekdieren, zelfstandig op de markt was opgetreden, terwijl de coöperatieve vennootschap, op naam waarvan de aankoop- en verkoopfacturen waren gesteld, bij elke verkoop een provisie voor elke verrichte dienst ontving en het bedrag van de prijsverhoging uitdeelde aan de vennoten in plaats van het toe te voegen aan de daartoe bedoelde reserves.

15. Volgens de Corte suprema di cassazione (Italië) moet voor de toetsing van de verenigbaarheid met het recht van de Unie van de belastingvoordelen die coöperatieve vennootschappen genieten ten opzichte van vennootschappen met winstoogmerk, worden bepaald of het feit dat de betrokken marktdeelnemers belastingbesparingen realiseren, onrechtmatige staatssteun vormt, hetgeen krachtens de rechtstreekse werking van artikel 88, lid 3, EG de verplichting zou meebringen voor de nationale autoriteiten, waaronder de rechterlijke, de betrokken nationale regeling buiten toepassing te laten en de teruggave van de ontvangen steun te gelasten. De verwijzende rechter vraagt zich ook af of het gebruik van de coöperatieve vennootschapvorm rechtsmisbruik kan opleveren.

16. Daarop heeft de Corte suprema di cassazione de behandeling van de zaken geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) [Z]ijn de belastingvoordelen voor coöperatieve vennootschappen, geregeld in de artikelen 10, 11, 12, 13 en 14 van DPR [nr. 601/1973], verenigbaar met de mededingingsregels en kunnen zij worden aangemerkt als staatssteun in de zin van artikel 87 EG [...], vooral gezien de ondeugdelijkheid van het systeem van controle en correctie van misbruik, dat is vastgesteld bij Decreto Legislativo del Capo Provvisorio dello Stato nr. 1577 [van 14 december 1947]?

nr. 311 van 2004, vooral wat betreft de coöperaties die overwegend en niet volledig op wederkerigheid berusten.

4) Kan, ongeacht of de betrokken belastingvoordelen als staatssteun kunnen worden aangemerkt, het gebruik van de rechtsvorm van de coöperatieve vennootschap, ook buiten gevallen van fraude of schijntransacties, worden aangemerkt als rechtsmisbruik indien die vorm uitsluitend of hoofdzakelijk wordt gebruikt om belasting te besparen?”

III — Procesverloop voor het Hof

2) [K]unnen de betrokken maatregelen, in het bijzonder met het oog op de kwalificatie daarvan als staatssteun, evenredig worden geacht aan de doeleinden van de coöperatieve vennootschap? Kan bij de beoordeling van de evenredigheid, behalve met de afzonderlijke maatregel, ook rekening worden gehouden met het voordeel dat de maatregelen in hun geheel opleveren, met de daaruit voortvloeiende mededingingsverstoring?

17. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is ter griffie van het Hof ingeschreven op 25 februari 2008.

18. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Paint Graphos en Adige Carni, door de Italiaanse, de Spaanse en de Franse regering, en door de Commissie van de Europese Gemeenschappen.

3) Bij de beantwoording van de voorgaande vragen moet rekening worden gehouden met het feit dat het controlesysteem nog verder is verzwakt door de hervorming van het vennootschapsrecht bij wet

19. Paint Graphos, Adige Carni, Franchetto, de Italiaanse, de Spaanse, en de Franse regering, de Commissie en de Toezichthoudende

Autoriteit van de EVA waren vertegenwoordigd ter terechtzitting van 11 maart 2010.⁶

IV — Ontvankelijkheid van de prejudiciële vragen

A — Opmerkingen van partijen

20. Paint Graphos, Adige Carni en de Italiaanse regering geven het Hof in overweging de prejudiciële vragen niet-ontvankelijk te verklaren. Volgens de Commissie zou het Hof zich onbevoegd moeten verklaren om te antwoorden op de door de verwijzende rechter geformuleerde prejudiciële vragen.

21. Dit standpunt berust op het ontbreken enerzijds van voldoende gegevens op het punt van het feitelijke en juridische kader van de hoofdgedingen en anderzijds van een duidelijke motivering van de relevantie van de gestelde vragen. Partijen twijfelen namelijk aan het nut van het antwoord van het Hof voor de beslechting van de hoofdgedingen, met verwijzing naar de premature, hypothetische en zelfs fictieve aard van de aan het Hof gestelde vragen.

22. Volgens de Commissie en de Italiaanse en de Spaanse regering, zijn de eerste drie vragen in elk geval niet-ontvankelijk omdat zij betrekking hebben op nationale bepalingen die niet van toepassing zijn in de hoofdgedingen. Volgens de Commissie geldt dit ook voor de vierde vraag, omdat de kwestie van praktijken ter verkrijging van belastingvoordelen op grond van het gemeenschapsrecht niet aan de orde is, daar voordelen in casu enkel voortvloeien uit het nationale recht, zodat het communautaire begrip misbruik van recht niet van toepassing is.

23. Ten slotte wordt aangevoerd dat de Commissie bij uitsluiting bevoegd is te beslissen over de verenigbaarheid van een steunmaatregel met de gemeenschappelijke markt. Volgens de Commissie is de tweede vraag dus ook niet-ontvankelijk.

B — Beoordeling van de ontvankelijkheid van de gestelde vragen

24. Om te beginnen merk ik op dat de ontvankelijkheid van de onderhavige prejudiciële verwijzingen zeer problematisch is.

25. Als gevolg van de beknopte formulering van de verwijzingsbeschikkingen is het ten eerste niet mogelijk de details van de betrokken nationale regeling te begrijpen, noch de

⁶ — In een bijlage bij de oproeping voor de terechtzitting zijn partijen verzocht hun pleidooien te beperken tot de vraag of, en in voorkomend geval onder welke voorwaarden, belastingvrijstellingen als die in de hoofdgedingen staatssteun in de zin van artikel 87, lid 1, EG kunnen vormen. Aan de Italiaanse regering is ook een vraag gesteld over het geschilpunt inzake bestaande steun.

feiten van de hoofdgedingen. De door de nationale rechter verstrekte informatie en de diverse stukken die bij het dossier zijn gevoegd door de partijen die opmerkingen hebben ingediend, wekken eerder verwarring over de inhoud van het nationale recht ter zake. Voorts is aan het Hof geen nauwkeurige informatie verstrekt over de belastingheffing van andere vennootschapsvormen dan coöperatieve vennootschappen, hoewel die informatie onontbeerlijk is om de vergelijkbaarheid van situaties te kunnen beoordelen, die onlosmakelijk verbonden is met de begrippen voordeel en selectiviteit, die cruciaal zijn voor het begrip staatssteun.

26. Ten tweede lijkt het bestaan van een verband tussen het recht van de Unie en de zaken die aan de verwijzende rechter zijn voorgelegd, nog onduidelijker. Gelet op het voorwerp en de aard van de hoofdgedingen, valt zeer moeilijk te begrijpen hoe het antwoord van het Hof nuttig zou kunnen zijn voor de beslechting van de bij de verwijzende rechter aanhangige gedingen. In die zaken gaat het namelijk om de geldigheid van de door de belastingdienst verrichte controles, terwijl de vragen betrekking hebben op de eventuele kwalificatie van belastingvoordelen vanuit het oogpunt van artikel 87 EG. Voorts merk ik op dat Paint Graphos aangeeft dat de aanhangige procedures betrekking hebben op de bepalingen over de verificatie van inkomsten en niet op de aard of de verenigbaarheid van de belastingtarieven met het gemeenschapsrecht.

27. Wat voorts het geval van Franchetto betreft, heeft het nationale geding geen betrekking op de belasting van de betrokken coöperatieve vennootschap, maar op de belasting van hem persoonlijk. In tegenstelling

tot de bewoordingen van het prejudicieel verzoek lijkt de coöperatieve vennootschap waarvan Franchetto vennoot was, geen in artikel 11 van DPR nr. 601/1973 bedoelde arbeidscoöperatie te zijn geweest, maar een coöperatie van de kleinschalige visserij, die is geregeld in artikel 10 van DPR nr. 601/1973, een bepaling waarvan de werkingssfeer door de verwijzende rechter niet nader is toegelicht.

28. Ten derde vraagt de rechter of de nationale maatregelen evenredig zijn aan de doeleinden van de coöperatieve vennootschap, die lijken te zijn vastgelegd in de nationale rechtsorde. Bij het onderzoek van de criteria inzake het evenwicht tussen de door de nationale belastingmaatregelen beschermde belangen en de mededingingsverstoring gaat het om het onderzoek van de verenigbaarheid van eventuele staatssteun met de gemeenschappelijke markt.

29. Wat ten vierde de derde vraag betreft, dit is eerder een overweging of een kanttekening, die niet als een aparte vraag kan worden behandeld.

30. De vierde vraag, ten slotte, is uitsluitend ingebed in het nationale recht, zodat het Hof niet bevoegd is om haar te beantwoorden. De verwijzende rechter vraagt namelijk wat het verband is tussen het gebruik van de rechtsvorm van de coöperatieve vennootschap en de verwezenlijking van een belastingbesparing.

31. Gelet op deze problemen volstaat het eraan te herinneren dat het Hof volgens vaste rechtspraak kan weigeren uitspraak te doen over een prejudiciële vraag van een nationale rechter, wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht geen enkel verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of wanneer het Hof niet beschikt over de feitelijke en juridische gegevens die het nodig heeft om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen.⁷

32. De verwijzende rechter dient namelijk nauwkeurig de gronden aan te geven, waarom hij twijfelt over de uitlegging en de geldigheid van sommige bepalingen van het recht van de Unie. Zo heeft het Hof geoordeeld dat het onontbeerlijk is dat de nationale rechter minstens een beknopte toelichting geeft bij de keuze van de communautaire voorschriften waarvan hij om uitlegging of toetsing van de geldigheid verzoekt, en bij het verband dat hij ziet tussen deze bepalingen en de in het geding toepasselijke nationale regeling.⁸

33. Voorts is het Hof niet bevoegd om uitspraak te doen over de verenigbaarheid van een nationale maatregel met het recht van de Unie.⁹ Het kan zich evenmin uitspreken over

de verenigbaarheid van een staatssteun of een steunregeling met de gemeenschappelijke markt; dat valt onder de exclusieve bevoegdheid van de Commissie, die daarbij onder toezicht van de rechter van de Unie staat.¹⁰ Het Hof is evenmin bevoegd om de feiten van het hoofdgeding te beoordelen of om de voorschriften van de Unie op nationale maatregelen of situaties toe te passen, aangezien dit tot de uitsluitende bevoegdheid van de nationale rechter behoort.¹¹

34. Gelet op het voorgaande zouden de aan het Hof voorgelegde vragen dus in hun totaliteit niet-ontvankelijk moeten worden verklaard.

35. Indien het Hof evenwel mocht oordelen een dergelijk radicaal voorstel niet te kunnen volgen, stel ik voor de analyse te concentreren op de eerste prejudiciële vraag.

36. De Corte suprema di cassazione lijkt daarin uit te gaan van de veronderstelling dat zelfs indien de betrokken coöperaties recht zouden hebben op de vrijstellingen, die vennootschappen niet in aanmerking zouden komen voor de betrokken voordelen omdat ze onrechtmatige staatssteun vormen.

7 — Arresten van 16 juli 1992, Lourenço Dias (C-343/90, Jurispr. blz. I-4673, punt 20), en 19 november 2009, Filipiak (C-314/08, Jurispr. blz. I-11049, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

8 — Arrest van 9 maart 2000, EKW en Wein & Co (C-437/97, Jurispr. blz. I-1157, punt 52).

9 — Zie met name arrest van 26 januari 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, Jurispr. blz. I-635, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

10 — Zie arrest van 23 maart 2006, Enirisorse (C-237/04, Jurispr. blz. I-2843, punt 23).

11 — Zie arrest van 30 maart 2006, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti (C-451/03, Jurispr. blz. I-2941, punt 69 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37. Met zijn verzoek om een prejudiciële beslissing, met name met de eerste vraag, wil de nationale rechter dus de verenigbaarheid van de bepalingen van de nationale belastingregeling inzake coöperatieve vennootschappen met het recht van de Unie getoetst zien. Hij verstrekt in dit opzicht uitvoerige informatie over de veranderingen in het Italiaanse belastingrecht ter zake, die grotendeels niet van toepassing zijn op de hoofdgedingen, en verwijst tevens naar zowel de rechtspraak van het Hof als diverse mededelingen van de Commissie over de toepassing van de regels inzake staatssteun op de nationale belastingmaatregelen.

38. Hoewel het Hof in het kader van artikel 234 EG niet bevoegd is om bij prejudiciële beslissing regels van intern recht uit te leggen¹², is het wel bevoegd om de verwijzende rechter alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het recht van de Unie te verschaffen die hem in staat stellen de verenigbaarheid van een nationale maatregel met dat recht te beoordelen bij de beslechting van het voor hem aanhangige geding.¹³ Op het gebied van staatssteun kan het de verwijzende rechter met name de uitleggingsgegevens verstrekken die hem in staat stellen te bepalen of een nationale maatregel als staatssteun in de zin van het recht van de Unie kan worden aangemerkt.¹⁴

39. Mij dunk, gelet op de door de verwijzende rechter verstrekte feitelijke en juridische gegevens, dat het Hof over een minimum aan gegevens beschikt om gedeeltelijk uitspraak te kunnen doen over het verzoek om een prejudiciële beslissing, zij het dat de eerste vraag aldus moet worden geherformuleerd¹⁵, dat het Hof wordt gevraagd om een uitspraak over de criteria van het begrip staatssteun in verband met de betrokken belastingregeling. Na dat onderzoek en gelet op de door het Hof verstrekte gegevens zal de verwijzende rechter zich moeten uitspreken over de vraag of het eventuele belastingvoordeel voor coöperatieve vennootschappen staatssteun kan vormen in de zin van artikel 87, lid 1, EG.

40. Overigens zal deze herformulering wel moeten worden beperkt tot de nationale bepalingen die van toepassing zijn in de hoofdgedingen. Daar de rechter in de drie verwijzingsbeschikkingen bevestigt dat het om productie- en arbeidscoöperaties gaat, stel ik derhalve voor om de analyse van de eerste prejudiciële vraag te beperken tot artikel 11 van DPR nr. 601/1973.

41. Ten slotte merk ik op dat het Hof uitdrukkelijk heeft uitgemaakt dat de nationale rechters, net als de Commissie, bevoegd zijn

12 — Arrest van 26 september 1996, Allain (C-341/94, Jurispr. blz. I-4631, punt 11).

13 — Zie reeds aangehaalde arresten Enirisorse (punt 24), en Transportes Urbanos y Servicios Generales (punt 23).

14 — Zie arrest van 10 juni 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo (C-140/09, Jurispr. blz. I-5243, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

15 — Arresten van 8 maart 2007, Campina (C-45/06, Jurispr. blz. I-2089, punt 30); 23 september 2008, Bartsch (C-427/06, Jurispr. blz. I-7245, punt 31), en 5 maart 2009, Kattner Stahlbau (C-350/07, Jurispr. blz. I-1513, punt 24).

het begrip staatssteun uit te leggen.¹⁶ Bijgevolg is de nationale rechter, als hij twijfelt over de uitlegging van dit begrip, bevoegd de zaak aan het Hof voor te leggen. De samenwerking tussen de nationale rechters en het Hof mag er echter niet toe leiden dat het evenwicht tussen de aan de instellingen van de Unie verleende bevoegdheden wordt verstoord. Op het gebied van de beoordeling van de verenigbaarheid blijft de taak van een nationale rechter ondergeschikt aan die van de Commissie.

van het nettoresultaat van het boekjaar op billijke grondslag.¹⁷

43. De specifieke aard van coöperatieve vennootschappen wordt geïllustreerd door het begrip wederkerig voordeel, dat op twee verschillende manieren kan worden gerealiseerd, namelijk als onmiddellijk voordeel of als uitgesteld voordeel, dat wil zeggen restitutie. Bij coöperatieve vennootschappen kan voorts onderscheid worden gemaakt tussen inkomsten uit activiteiten met de leden en inkomsten uit de handel met derden.¹⁸

V — Inleidende opmerkingen over coöperatieve vennootschappen

A — De kenmerken van coöperatieve vennootschappen en hun fiscale behandeling

42. Coöperatieve vennootschappen zijn samenwerkingsverbanden van natuurlijke personen of rechtspersonen met sterke intuïtu personae-trekken, met specifieke bedrijfsprincipes, waaronder het beginsel van democratische structuur en controle en verdeling

44. In het kader van de activiteiten van de coöperatieve vennootschap met de leden worden de inkomsten in twee fasen onder hen verdeeld. Het onmiddellijke voordeel wordt gerealiseerd via een behandeling op basis van de betaalde prijs of via kortingen op de aankoop van een goed door het lid. Het uitgestelde voordeel wordt verwezenlijkt via een restitutie, dat is een periodieke uitkering door een vennootschap aan de leden naar evenredigheid van de betrekkingen met de coöperatie en het aandeel van het kapitaal.

45. De voor coöperatieve vennootschappen voorziene belastingregeling is strikt gebonden aan de structuur van hun kapitaal en het daaraan ten grondslag liggende economische

16 — Arresten van 22 maart 1977, Steinike & Weinlig (78/76, Jurispr. blz. 595, punt 14); 21 november 1991, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires e.a. (C-354/90, Jurispr. blz. I-5505, punt 10); 11 juli 1996, SFEI e.a. (C-39/94, Jurispr. blz. I-3547, punt 49), en 5 oktober 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, Jurispr. blz. I-9957, punt 39).

17 — Cathiard, C., „La société coopérative européenne”, *La semaine juridique. Entreprise et affaires*. nr. 1, 2009, blz. 34-50.

18 — Bassi, A., *Le società cooperative*, UTET, Turijn, 1995, blz. 30.

systeem. Daaruit kan dus worden afgeleid dat die vennootschappen functioneren binnen een eigen juridische en economische context.

46. De complexiteit van de fiscale behandeling van de inkomsten van coöperatieve vennootschappen wordt geïllustreerd door de uiteenlopende oplossingen die in de verschillende lidstaten zijn gekozen.¹⁹ Zo is er in de rechtsleer op gewezen dat die fiscale „heterogeniteit” hun burgerrechtelijke „heterogeniteit” weerspiegelt en nodig lijkt voor het bereiken van doeleinden die ondanks de toegenomen mededinging waarmee coöperatieve vennootschappen te maken hebben gehad, onderscheiden blijven van die van vennootschappen met winstoogmerk.²⁰

47. Zo worden in sommige nationale stelsels op coöperatieve vennootschappen de algemene regels van de vennootschapsbelasting toegepast.²¹ Andere lidstaten passen een vrijstellingsmethode toe, die tot uiting komt in enerzijds het „transparantie”-systeem, dat gebaseerd is op het feit dat de door de coöperatie verkregen resultaten toerekenbaar zijn aan de leden, en anderzijds de vrijstelling van uitsluitend de resultaten van de transacties die zijn verricht met de leden, die de belasting op de verdeelde inkomsten persoonlijk moeten

betalen.²² In sommige nationale regelingen kan de restitutie worden afgetrokken van de belastinggrondslag.²³ Ten slotte bestaat de mogelijkheid om de aan de leden uitgekeerde winsten als dividend te behandelen en daarop een lager belastingtarief toe te passen.²⁴

48. Vaak is aan de belasting van coöperatieve vennootschappen de verplichting verbonden om een specifiek voor coöperaties voorgeschreven gedrag te volgen. Wanneer de coöperaties niet aan die eis voldoen, heeft dat grote fiscale consequenties voor hen. Daarom is het niet altijd mogelijk te bepalen welke verschillen er bestaan tussen de principes inzake de belasting van coöperatieve vennootschappen in vergelijking met de belasting van kapitaalvennootschappen in het algemeen, om te kunnen vaststellen of die verschillen gebaseerd zijn op het doel om coöperaties te begunstigen dan wel op hun specifieke aard.²⁵

49. In Italië hebben de productie- en arbeidscoöperaties zich enerzijds ontwikkeld als een samenwerkingsvorm tussen ambachtslieden — de eerste in 1855 tussen de glasmakers

19 — Zie voor een overzicht van de belasting van coöperaties in de Europese Unie van de twaalf, Stracke, B., *Besteuerung von Genossenschaften in der Europäischen Union*, Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 1997.

20 — Lolli, R., „Social Cooperatives in the Context of Recent Italian Regulation”, *Droit comparé des coopératives européennes*, Larcier, Luxemburg, 2009, blz. 89.

21 — Alguacil Mari, M.P., „Il trattamento fiscale delle cooperative alla luce del regime europeo degli aiuti di Stato”, *Rivista di diritto tributario internazionale (International tax law review)*, 1 (2004), blz. 51-79. De auteur rekent tot deze groep Ierland en de meeste coöperaties in Oostenrijk en Griekenland.

22 — Alguacil Mari, M.P., op. cit., rekent tot deze categorie onder meer de Portugese Republiek wat consumentencoöperaties betreft, de Bondsrepubliek Duitsland en de Hellose Republiek wat landbouwcoöperaties betreft, en de Italiaanse Republiek wat landbouw- en visserijcoöperaties betreft.

23 — Alguacil Mari, M.P., op. cit., noemt onder meer de Bondsrepubliek Duitsland, het Koninkrijk Denemarken, de Republiek Finland en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland.

24 — Alguacil Mari, M.P., op. cit., rekent tot deze groep onder meer de Portugese Republiek en het Koninkrijk Spanje.

25 — Zie Mannio, L., *Osuuskunnat ja verotus*, Edita, Helsinki, 2004, blz. 73.

in Altare — en anderzijds als een organisatievorm voor handwerkslieden zonder speciale kwalificaties. Laatstgenoemde coöperaties zijn opgericht — de eerste in 1883 in Ravena — om de toegang tot arbeid te verbeteren voor de leden die getroffen waren door structurele werkloosheid of seizoenswerkloosheid, oorspronkelijk vooral in de sector van de bouwnijverheid, maar de laatste tijd in zeer uiteenlopende sectoren. In dit verband merk ik op dat er in Italië een scheiding bestaat tussen de productie- en arbeidscöperaties in de agrarische sector en de visserij, en de andere productie- en arbeidscöperaties.²⁶

werden de wederkerigheidskenmerken geacht te zijn vervuld wanneer de volgende clausules in de statuten van de coöperatieve vennootschap waren opgenomen: ten eerste het verbod van uitkering van hogere dividenden dan het op het daadwerkelijk gestorte kapitaal toegepaste wettelijke rentetarief, ten tweede het verbod van verdeling van de reserve onder de vennoten tijdens het bestaan van de vennootschap, en ten derde, in geval van ontbinding van de vennootschap, de overgang van het gehele vermogen, verminderd met het gestorte kapitaal en eventuele dividenden, naar een doel van algemeen nut met een wederkerig karakter.

50. Wat de toepasselijke bepalingen ten tijde van de feiten van de hoofdgedingen in de Italiaanse rechtsorde betreft, genoten in casu volgens de verwijzingsbeschikking coöperatieve ondernemingen gehele of gedeeltelijke vrijstelling van een reeks belastingen, ter verwezenlijking van een specifiek economisch doel, dat artikel 45 van de Italiaanse grondwet erkent als verbonden met de sociale functie en het wederkerige karakter van coöperaties.

52. Zoals de verwijzende rechter onderstreept, worden productie- en arbeidscöperaties gekenmerkt door het feit dat de vennoten als ondernemer of als werknemer optreden. Bij die coöperaties, zoals in casu, oefenen de leden hun eigen beroepsactiviteit uit binnen de coöperatie, en het met hun werk geproduceerde overschot kan als salarisaanvulling worden verdeeld.²⁷

51. Volgens artikel 26 van Decreto Legislativo del Capo Provvisorio dello Stato nr. 1577 van 14 december 1947 (hierna: „wet Basevi”)

53. Volgens de informatie van de partijen die in deze procedure opmerkingen hebben ingediend, wordt de belastinggrondslag van de coöperatieve vennootschap op dezelfde

26 — Zie voor de geschiedenis van de productie- en werkcoöperaties in Italië, Klingberg, W., op. cit., blz. 21-27. De wet van 1911 heeft een speciale regeling ingesteld voor de verdeling van het overschot van productie- en werkcoöperaties die aan openbare werken wilden deelnemen. Ibidem blz. 123 en 124.

27 — Volgens Stracke is het doel van de productie- en werkcoöperaties die typerend zijn voor de Zuid-Europese lidstaten, verbetering van de toegang tot arbeid voor de leden. Hun specifieke fiscale behandeling is gericht op bevordering van de duurzaamheid van die coöperaties door het opbouwen van het gemeenschappelijk coöperatief kapitaal. Zie Stracke, B., op. cit., blz. 46.

wijze vastgesteld als bij een niet-coöperatieve vennootschap. Het gaat in beginsel om een percentage van de nettowinst van de onderneming tijdens het belastingtijdvak. Bovendien hebben blijkens het dossier alle vennootschappen het recht de betaalde salarissen van hun belastbaar inkomen af te trekken.

54. Ten slotte merk ik op dat de belasting van coöperatieve vennootschappen, naast de door het prejudiciële verzoek opgeworpen problematiek, door partijen in een breder perspectief is besproken dan dat van de vrijstellingen van artikel 11 van DPR nr. 601/1973. Vooral de Commissie heeft ter terechtzitting haar in de schriftelijke opmerkingen neergelegde opvatting bijgesteld, door het ontbreken van een belasting op de niet als winst uitdeelbare reserves van coöperatieve vennootschappen in het Italiaanse recht aan de orde te stellen.

55. In dit verband ben ik van mening dat die kwestie wat de productie- en arbeidscoöperaties betreft enkel een rol kan spelen, indien de betrokken coöperatie de in de hoofdgedingen betrokken vrijstellingen niet heeft kunnen genieten. De beoordeling van het Hof zou mijns inziens evenwel beperkt moeten zijn tot de vraag of de in artikel 11 van DPR nr. 601/1973 voor productie- en arbeidscoöperaties bepaalde vrijstellingen kunnen voldoen aan de criteria van het begrip staatssteun in de zin van artikel 87, lid 1, EG.

B — Artikel 11 DPR nr. 601/1973

56. Volgens artikel 11, lid 1, van DPR nr. 601/1973 wordt vrijstelling voor de inkomsten van coöperatieve vennootschappen verleend wanneer het bedrag van de salarissen niet lager is dan 60% van het totale bedrag van alle andere kosten, met uitzondering van de kosten van grondstoffen en leveringen. Een dergelijke vrijstelling veronderstelt dus dat de verhouding kan worden bepaald tussen de inbreng van de door de leden verrichte arbeid en die van de andere productiefactoren (zoals kapitaal en de arbeid van derden), met inbegrip van algemene kosten en kosten van goederen en uitrusting. Op grond van de definitie van een dergelijke parameter kunnen de daadwerkelijk betaalde salarissen in verhouding tot het totale bedrag van alle overige door de coöperatieve vennootschap gedragen kosten anderzijds worden gecontroleerd.²⁸ Wanneer het bedrag van de salarissen tussen de 60% en 40% ligt, wordt de bedoelde belasting gehalveerd.²⁹

57. Voorts is de in artikel 11, lid 1, van DPR nr. 601/1973 voorziene belastingverlichting slechts van toepassing wanneer de coöperaties voldoen aan de voorwaarden die zijn gesteld in artikel 23 van de bovengenoemde wet Basevi.

28 — Stillitani, G., „La piccola società cooperativa: applicazione delle agevolazioni fiscali”, *Sistema Leggi d'Italia*, Dottrina, 2008. Zie ook Stracke, B., op. cit., blz. 180-181.

29 — Wiskundig komt dit overeen met een vrijstelling van 50% van de inkomsten.

58. Artikel 11, lid 3, van DPR nr. 601/1973 bepaalt dat de aan de leden/werknemers als salarisaanvulling betaalde bedragen tot een maximum van de lopende salarissen, vermeerderd met 20 %, worden afgetrokken van de inkomsten van de vennootschap, aangezien die bedragen gelijk te stellen zijn met restituties, namelijk de uitgestelde wederkerige voordelen die aan de leden toekomen. In de Italiaanse doctrine is derhalve opgemerkt dat die aftrek geen afwijking betekent van de gewone belastingregeling voor handelsvennootschappen en andere economische entiteiten.³⁰

59. Mijns inziens voert die bepaling een beperking in van de mogelijkheid om het overschot van de coöperatieve vennootschap te verdelen onder de leden in de vorm van salarisaanvullingen die aftrekbaar zijn van haar belastbaar inkomen.

60. Zoals de Italiaanse regering ter terechtzitting heeft aangegeven, ontvangen de leden een salaris voor het voor de vennootschap verrichte werk, en dat inkomen wordt onderworpen aan de progressieve inkomstenbelasting. De aan de leden als salarisaanvulling betaalde bedragen worden van de belasting afgetrokken als inkomsten die gelijk te stellen zijn met inkomsten uit arbeid in loondienst. Die worden namelijk belast bij het lid/werknemer.³¹

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

31 — Blijkens artikel 50 van de gecoördineerde tekst van de directe belastingen (Testo Unico del 22/12/1986 n. 917) worden met inkomsten uit arbeid in loondienst gelijkgesteld de door de leden/werknemers van productie- en werkcoöperaties ontvangen salarissen, tot een maximum van de met 20 % verhoogde lopende salarissen.

VI — De kwalificatie van een belastingregeling als staatssteun

A — De algemene kenmerken van het begrip staatssteun

61. Het begrip staatssteun in de zin van artikel 87, lid 1, EG omvat niet alleen positieve prestaties, zoals subsidies, maar ook maatregelen die, in verschillende vormen, de lasten verlichten die normaliter op het budget van een onderneming drukken en daardoor — zonder nog subsidies in de strikte zin van het woord te zijn — van gelijke aard zijn en tot identieke gevolgen leiden.³²

62. Een maatregel waarbij de overheid aan bepaalde ondernemingen een belastingvrijstelling verleent die, hoewel in dat kader geen staatsmiddelen worden overgedragen, de financiële situatie van de begunstigten verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen, is bijgevolg een steunmaatregel van de staat in de zin van artikel 87, lid 1, EG.³³

32 — Arresten van 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, Jurispr. blz. I-8365, punt 38); 20 november 2003, *GEMO* (C-126/01, Jurispr. blz. I-13769, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak); 15 juli 2004, *Spanje/Commissie* (C-501/00, Jurispr. blz. I-6717, punt 90 en aldaar aangehaalde rechtspraak); 15 december 2005, *Italië/Commissie* (C-66/02, Jurispr. blz. I-10901, punt 77), en 22 juni 2006, *België en Forum 187/Commissie* (C-182/03 en C-217/03, Jurispr. blz. I-5479, punt 86).

33 — Arrest van 15 maart 1994, *Banco Exterior de España* (C-387/92, Jurispr. blz. I-877, punt 14), en arrest *Italië/Commissie*, reeds aangehaald (punt 78).

63. Wat coöperatieve vennootschappen betreft menen sommige lidstaten, waaronder Italië, zoals blijkt uit de mededeling van de Commissie van 23 februari 2004³⁴, dat de beperkingen die inherent zijn aan de coöperatieve bedrijfsvorm een speciale fiscale behandeling rechtvaardigen. De Commissie heeft de lidstaten derhalve verzocht het beginsel te eerbiedigen, dat de bescherming of voordelen voor een bepaald type entiteit evenredig zijn met de wettelijke beperkingen, de sociale meerwaarde of de inherente beperkingen van de bedrijfsvorm, en niet tot oneerlijke concurrentie leiden.

64. Het Hof heeft herhaaldelijk geoordeeld dat het door overheidsinterventies nagestreefde doel niet volstaat om ze meteen van de kwalificatie als „steunmaatregel” in de zin van artikel 87 EG uit te sluiten.³⁵ Artikel 87, lid 1, EG maakt namelijk geen onderscheid naar de redenen of doeleinden van de maatregelen van de staten, maar ziet op hun gevolgen.³⁶

65. De toepassing van deze tamelijk eenvoudige benadering levert de nodige problemen op bij de belasting van ondernemingen met uiteenlopende rechtsvormen. Wat kleine en middelgrote ondernemingen betreft kunnen

nagenoeg dezelfde activiteiten worden uitgeoefend in de vorm van een personenvennootschap³⁷, een kapitaalvennootschap met winstoogmerk³⁸, een coöperatieve vennootschap of zelfs in het kader van een eenmansbedrijf zonder rechtspersoonlijkheid.

66. In dit verband merk ik op dat hoewel de typologie van de rechtsvormen van de ondernemingen grotendeels vergelijkbaar is tussen de lidstaten, er grote verschillen bestaan wat met name het begrip rechtspersoonlijkheid en zelfs de rechtsbevoegdheid³⁹ van de ondernemingen betreft.

67. De belastingheffing van diverse rechtsvormen kan zijn gebaseerd op het klassieke beginsel van dubbele belasting, in welk geval de door de economische activiteit gegenereerde inkomsten bij de onderneming en bij de eigenaar wordt belast. In stelsels met een eenmalige belastingheffing worden daarentegen alle inkomsten uit een dergelijke activiteit belast hetzij bij de onderneming, waarbij de aan de vennoten uitgekeerde inkomsten zijn vrijgesteld van belasting, hetzij bij de vennoot, waarbij dan de onderneming niet wordt

34 — Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's over de bevordering van coöperatieve vennootschappen in Europa [COM(2004) 18 def.].

35 — Arrest van 22 december 2008, *British Aggregates/Commissie* (C-487/06 P, Jurispr. blz. I-10505, punt 84 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 — Arrest *British Aggregates/Commissie*, reeds aangehaald (punt 85).

37 — Vennootschap onder firma, commanditaire vennootschap.

38 — Vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, naamloze vennootschap/aandelenvennootschap.

39 — Het Italiaanse recht lijkt onderscheid te maken tussen de „soggettività giuridica” en de „personalità giuridica”. Zie Magrini, P.P., *Italianisches Gesellschaftsrecht: das neue Recht und seine erweiterten Aufbau- und Finanzierungsformen*, Sellier European Law Publishers, München, 2004, blz. 8.

belast. Uiteraard bestaan er diverse varianten die bepaalde aspecten van deze modellen combineren.

B — Voordeel

68. Bij de identificatie van de sleutelbegrippen voordeel en selectiviteit in de context van de keuzen van de nationale wetgever bij de vaststelling van de regels van het belastingrecht, bestaat aldus een bepaald gevaar van een schijnbare begripsmatige helderheid, die in werkelijkheid de analyse van de betrokken problematiek moeilijker kan maken.

69. Ik wil daar met name aan toevoegen dat het bestaan van een rechtvaardiging gelegen in de aard of de algemene opzet van het belastingstelsel, mij relevant lijkt voor het onderzoek van zowel het begrip voordeel als het begrip selectiviteit.

70. In beide gevallen gaat het namelijk om het onderzoek van een in een belastingstelsel ingevoerde ongelijke behandeling ten opzichte van de hypothetische situatie van het ontbreken van die behandeling, waarbij mede de draagwijdte en de redenen voor een dergelijke keuze van de nationale wetgever moeten worden betrokken. Om mijn bespreking beknopt te houden, heb ik besloten de kwestie van het bestaan van een voordeel te benaderen vanuit een formeel gezichtspunt, en de kenmerken die op zich ook tegen het bestaan van een voordeel in economische zin kunnen pleiten, te bespreken in de context van selectiviteit.

71. Er is pas sprake van voordeel in de zin van artikel 87, lid 1, EG wanneer de maatregel voorziet in een verlaging van de belastingdruk ten opzichte van de normale situatie volgens het belastingstelsel. Het fundamentele begrip bij de bepaling van een voordeel in het kader van een belastingstelsel is dus dat van een algemeen belastingstelsel.⁴⁰

72. In die context moet, om te kunnen bepalen of er sprake is van een voordeel, het algemene belastingniveau worden vastgesteld waaraan rechtspersonen in een nationaal belastingstelsel zijn onderworpen. Omdat dit zeer ingewikkeld is, moet derhalve de situatie van de begunstigde onderneming worden vergeleken met die van andere ondernemingen die zich in een juridisch en feitelijk vergelijkbare situatie bevinden, gelet op de doelstelling van de betrokken maatregel.⁴¹

73. Bovendien moet begripsmatig onderscheid worden gemaakt tussen het puur formele voordeel en het werkelijke voordeel. Ondanks de vaststelling van een bepaald soort voordeel, bijvoorbeeld in de vorm van een belastingverlichting, moet namelijk worden onderzocht of dat geen middel is om de

40 — Rossi-Macanico, P., „The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures”, *EC tax review*, deel 16, 2007, aflevering 2, blz. 91.

41 — Zie in die zin arrest Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, reeds aangehaald (punt 41); arresten van 29 april 2004, GIL Insurance e.a. (C-308/01, Jurispr. blz. I-4777, punt 68 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 3 maart 2005, Heiser (C-172/03, Jurispr. blz. I-1627, punt 40).

toepassing van de ene belastingbepaling ten gunste van een andere uit te sluiten. Zo kan een belastingvrijstelling ertoe leiden dat een bepaalde activiteit volgens een andere regeling wordt belast.⁴² Het belastingvoordeel kan ook worden gecompenseerd of worden gerechtvaardigd door verplichtingen die voortvloeien uit de juridische structuur van een bepaald soort rechtspersoon, waardoor er geen sprake meer is van een voordeel in economische zin.⁴³

74. In casu stelt artikel 11, lid 1, van DPR nr. 601/1973 het belastbare inkomen van een productie- en arbeidscoöperatie geheel of gedeeltelijk vrij, naargelang het aandeel van het werk van de leden in het genereren van economische waarde in het kader van de activiteiten van die coöperatie. De omvang van de vrijstelling wordt bij benadering bepaald. De bovengenoemde bepaling regelt niet de aftrekbaarheid van de salarissen van de leden die daadwerkelijk moeten worden

betaald, aangezien die aftrekbaarheid voortvloeit uit de algemene bepalingen inzake de vaststelling van het belastbaar inkomen van rechtspersonen.

75. Wanneer het Hof voor een formele benadering zou kiezen, vormt de betrokken vrijstelling ongetwijfeld een voordeel. In afwijking van de algemeen op rechtspersonen toepasselijke regel wordt het belastbaar inkomen van de betrokken coöperatieve vennootschappen vrijgesteld.

76. Ik vraag me evenwel af of een dergelijke formele benadering gerechtvaardigd is uit het oogpunt van de analyse van de economische gevolgen van de betrokken bepaling.

42 — Dit lijkt het geval met de vrijstelling van artikel 10 van DPR nr. 601/1973 voor landbouwactiviteiten. Zoals blijkt uit de memories van Paint Graphos is het daadwerkelijke inkomen van coöperatieve vennootschappen volgens de algemene regels voor de vaststelling van de IRES in zijn totaliteit belastbaar. Daaruit volgt dat de landbouwer die zijn producten inbrengt in een coöperatie, onderworpen zou blijven aan de inkomstenbelasting voor natuurlijke personen op basis van het kadastraal inkomen, louter vanwege het feit dat hij landbouwgrond bezit, zoals elke andere landbouwer, en dat daarnaast de coöperatie — en via haar het lid — onderworpen zou blijven aan IRES over de inkomsten uit verwerking, verkoop etc. van zijn producten, terwijl de zelfstandige landbouwer geen belasting betaalt over dit soort inkomsten. De functie van de betrokken vrijstelling is dus deze ongelijke behandeling te corrigeren, die — zonder correctie — gebruikmaking van de coöperatieve vorm als wijze van vereniging van landbouwers zou ontmoedigen. Verder merk ik op dat de belastingheffing van personenvennootschappen vaak wordt beheerst door het bovengenoemde beginsel van transparantie, op grond waarvan de vennootschap is vrijgesteld van belasting, maar de inkomsten ervan zijn belast bij de vennoten, los van het feit of die inkomsten al dan niet zijn verdeeld.

43 — Rossi-Macanico, P, op. cit., blz. 92 en 93. Volgens de auteur zijn de verschillen die samenhangen met de opzet van het belastingstelsel, geen uitzonderingen en derhalve geen voordelen die gerechtvaardigd moeten worden.

77. Het spreekt namelijk vanzelf dat de toepassing van uniforme regels op de verschillende vennootschapsvormen niet mogelijk is zonder eerst willekeurige vermoedens op te stellen over de belasting van de economische factoren die bijdragen tot de inkomensvorming. De lidstaten beschikken in het kader van het belastingbeleid over een grote beoordelingsmarge wat de keuze en de omvang betreft van de belasting van de productiefactoren.⁴⁴

44 — Deze beoordelingsmarge bestaat mijns inziens op het punt van de classificatie van bepaalde inkomensdelen van de eigenaar/vennoot van een onderneming als inkomsten uit arbeid of uit kapitaal of op het punt van de vaststelling van de verschillende belastingstijven.

78. In economische zin vormt de vrijstelling van artikel 11, lid 1, DPR nr. 601/1973 mijns inziens echter geen voordeel als bedoeld in artikel 87, lid 1, EG. Blijkens het dossier is het algemene stelsel van de belasting van rechtspersonen, behoudens enkele uitzonderingen, niet van toepassing op vennootschappen die gebaseerd zijn op wederkerigheid. Wanneer de algemene regels inzake de belasting van rechtspersonen van toepassing zijn op coöperatieve vennootschappen, dan gaat het daarbij mijns inziens om de aspecten die relevant zijn voor de bepaling van de belastinggrondslag en de berekening van het belastbaar inkomen. De definitieve belastingheffing is evenwel onderworpen aan afwijkende bepalingen die gelden voor hetzij alle coöperaties, hetzij de coöperaties van een bepaalde soort of een bepaalde sector. De algemene regeling is in haar totaliteit dus enkel van toepassing op een coöperatieve vennootschap wanneer een dergelijke vennootschap niet heeft voldaan aan de criteria van de strikte bepalingen inzake haar wederkerige aard, met andere woorden wanneer zij niet heeft gehandeld op de wijze die specifiek is voor coöperaties.

ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.⁴⁵ De selectiviteitsvoorwaarde is een bestanddeel van het begrip staatssteun.⁴⁶

80. Ondanks een zeer omvangrijke rechtspraak bestaat er van het begrip selectiviteit geen eenduidige definitie, vooral niet in verband met belastingmaatregelen.

81. Blijkens mededelingen van de Commissie heeft het feit dat sommige ondernemingen of sectoren meer dan andere van een aantal van deze belastingmaatregelen profiteren, niet noodzakelijk tot gevolg dat zij binnen de werkingssfeer van de mededingingsregels voor staatssteun komen te vallen.⁴⁷ De maatregelen kunnen daarentegen selectief blijken zonder formeel tot bepaalde sectoren te zijn

C — Selectiviteit

79. Artikel 87, lid 1, EG verbiedt steunmaatregelen die „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” begunstigen, dat wil zeggen selectieve steunmaatregelen. Bij het onderzoek of een maatregel een selectief karakter heeft, dient te worden nagegaan of hij binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling een voordeel verschaft aan bepaalde ondernemingen ten opzichte van andere

45 — Zie arrest *British Aggregates/Commissie*, reeds aangehaald (punt 82).

46 — Arrest van 6 september 2006, *Portugal/Commissie* (C-88/03, Jurispr. blz. I-7115, punt 54).

47 — Mededeling van de Commissie van 10 december 1998 over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen (PB C 384, blz. 3, punt 14): „Zo hebben maatregelen ter verlichting van de belastingdruk op arbeid die voor alle ondernemingen gelden, een relatief belangrijker effect voor arbeidsintensieve bedrijfstakken dan voor kapitaalintensieve bedrijfstakken, maar daarom zijn deze maatregelen nog niet noodzakelijk staatssteun. Evenzo begunstigen fiscale stimulansen voor milieu-investeringen, investeringen in onderzoek en ontwikkeling of investeringen in opleiding slechts ondernemingen die dergelijke investeringen doen, maar ook in dit geval gaat het niet noodzakelijk om staatssteun.”

beperkt.⁴⁸ Zo kunnen maatregelen die voor alle sectoren gelden toch als selectief worden aangemerkt, wanneer de voorwaarden om daarvoor in aanmerking te komen het aantal potentiële begunstigen in feite beperken.⁴⁹

82. Volgens de rechtspraak kunnen steunprogramma's namelijk een gehele economische sector betreffen en toch onder artikel 92, lid 1, van het Verdrag (thans, na wijziging, artikel 87, lid 1, EG) vallen. Ook een maatregel die bestemd is om de ondernemingen in een bepaalde industriële sector ten dele vrij te stellen van de geldelijke lasten die voortvloeien uit de normale toepassing van het algemene stelsel van sociale voorzieningen, zonder dat deze vrijstelling gerechtvaardigd is door de aard of de opzet van dit stelsel, moet als een steunmaatregel worden aangemerkt.⁵⁰

83. Volgens de tekst van artikel 87, lid 1, EG zijn steunmaatregelen die bepaalde ondernemingen of bepaalde producties begunstigen onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt. Het Verdrag zwijgt echter over het criterium van de rechtsvorm van de rechtspersoon.

84. Gebruikmaking van een bepaald rechtspersoonmodel kan zeker kenmerkend zijn voor een bepaalde sector of voor een bepaalde onderneming. In dat geval is er sprake van een vermenging of meer een samensmelting van de criteria van de vorm van de rechtspersoon en de criteria van het Verdrag op grond waarvan een maatregel die bepaalde ondernemingen of sectoren begunstigt verboden is.⁵¹

85. In de zaak waarin het arrest *Cassa di Risparmio di Firenze e.a.*⁵² is gewezen, stelde de Commissie dat de nationale wetgeving, door bepaalde ondernemingen op grond van hun rechtsvorm (stichtingen of publiekrechtelijke rechtspersonen) en bepaalde specifieke sectoren (opleiding, openbare gezondheidszorg, etc.) waarin zij actief waren te begunstigen, op het eerste gezicht voldeed aan het selectiviteitscriterium.

86. Het Hof heeft geoordeeld dat de betrokken maatregel niet gold voor alle deelnemers aan het economisch verkeer, zodat hij niet als een algemene maatregel van fiscaal of economisch beleid kon worden aangemerkt⁵³ daar het betrokken belastingvoordeel werd toegekend op grond van de rechtsvorm van de onderneming — publiekrechtelijke rechtspersoon of stichting — en van de sectoren waarin die onderneming haar activiteiten uitoefende. Het Hof heeft gepreciseerd dat de afwijking niet gebaseerd was op de logica

48 — Zie beschikking 2003/755/EG van de Commissie van 17 februari 2003 betreffende de steunregeling die door België ten uitvoer is gelegd ten gunste van in België gevestigde coördinatiecentra (PB L 282, blz. 25).

49 — Verslag over de tenuitvoerlegging van de mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen.

50 — Arrest van 17 juni 1999, België/Commissie (C-75/97, Jurispr. blz. I-3671, punt 33).

51 — Er bestaan bijvoorbeeld vormen van rechtspersonen die enkel specifiek zijn voor bepaalde economische sectoren, zoals de bank- en de verzekeringssector. Zie punt 20 van de mededeling van de Commissie van 10 december 1998.

52 — Arrest van 10 januari 2006 (C-222/04, Jurispr. blz. I-289).

53 — Ibidem (punt 135).

van de maatregel of de heffingstechniek, maar voortvloeide uit de doelstelling van de nationale wetgever om als sociaal verdienstelijk beschouwde instellingen financieel te steunen.⁵⁴

87. Een dergelijke benadering van de rechtsvorm van een onderneming hoeft dus niet te worden beschouwd als een regel waarop geen uitzondering mogelijk is. Ik concludeer daaruit dat aan de vorm en structuur van de rechtspersoon aangepaste belastingmaatregelen als niet-selectief kunnen worden aangemerkt voor zover zij gerechtvaardigd zijn door de aard en de opzet van het stelsel.

88. Het begrip staatssteun is door het Hof namelijk aldus uitgelegd dat het niet ziet op maatregelen die op het vlak van heffingen tussen ondernemingen differentiëren, wanneer deze differentiatie het gevolg is van de aard en de systematiek van het betrokken stelsel van heffingen.⁵⁵ In dat geval kan de kwalificatie staatssteun worden uitgesloten.

89. Wat het gebied van de belastingen betreft kan volgens de rechtspraak een maatregel die een uitzondering op de toepassing van het algemene belastingstelsel maakt, door de aard en de algemene opzet van het belastingstelsel worden gerechtvaardigd, wanneer

de betrokken lidstaat kan aantonen dat deze maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van zijn belastingstelsel voortvloeit. In dit verband moet een onderscheid worden gemaakt tussen de doelstellingen van een specifieke belastingregeling die buiten die regeling zijn gelegen, en de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan het belastingstelsel zelf.⁵⁶

90. In haar praktijk heeft de Commissie het bestaan van een rechtvaardiging door de aard en de opzet van het stelsel aanvaard in het geval van de progressieve aard van de belasting, het niet-heffen van belasting wanneer geen winst wordt gemaakt, en de speciale behandeling van organisaties zonder winstoogmerk.⁵⁷ Dat was ook het geval met landbouwgronden die vrijstellingen genoten of belastingverlagingen ten opzichte van de toepasselijke algemene regeling inzake grondbelasting.⁵⁸ Het voordeel werd dus gerechtvaardigd door de specifieke rol van grond in de landbouw.

91. Het Hof heeft een rechtvaardiging door de aard en de opzet van het nationale stelsel van belasting op verzekeringen aanvaard in een specifieke context waarin het verhoogde tarief van de belasting werd toegepast op een bepaald deel van de verzekeringsovereenkomsten die voordien aan het normale tarief waren onderworpen.⁵⁹

54 — Ibidem (punt 137).

55 — Zie arrest *British Aggregates/Commissie*, reeds aangehaald (punt 83).

56 — Arrest *Portugal/Commissie*, reeds aangehaald (punt 81).

57 — Mededeling van de Commissie van 10 december 1998 (punten 24-27).

58 — Beschikkingen N 20/2000 (Nederland) en N 53/99 (Denemarken), beschikbaar op de internetsite van het secretariaat-generaal van de Commissie: http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3.

59 — Arrest *GIL Insurance e.a.* reeds aangehaald.

92. De moeilijkheid van het criterium inzake de aard of de opzet van het stelsel zit evenwel in het feit dat wanneer het Hof oordeelt dat een maatregel afwijkt van het nationale algemene belastingstelsel, zij als selectief wordt aangemerkt. Deze rechtspraak leidt dan tot een status-quo op grond waarvan geen enkele maatregel zal kunnen worden gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het stelsel.⁶⁰

93. Waar het in dit verband op aankomt, zijn namelijk niet de doelstellingen van de maatregel, maar de eigen logica van het nationale belastingstelsel.

94. Artikel 11 van DPR nr. 601/1973 is een ingewikkelde maatregel die met verscheidene belastingoplossingen wil komen tot een fiscale behandeling die is afgestemd op de productie- en arbeidscoöperaties.⁶¹

95. Ondanks deze op het eerste gezicht afwijkende aard is daarmee niet noodzakelijk gezegd dat de belastingvoordelen voor productie- en arbeidscoöperaties selectief zijn. Integendeel, gezien de horizontale aard van die vennootschappen, namelijk de variëteit aan sectoren waarin zij actief kunnen zijn, zou de selectiviteit van de betrokken maatregel

mijns inziens discutabel zijn. Hoe dan ook, mocht het stelsel van vrijstellingen voor die vennootschappen a priori selectief zijn, dan zou het kunnen worden gerechtvaardigd door de opzet en de aard van het stelsel.

96. In dit verband merk ik op dat volgens de rechtspraak⁶² aan de selectiviteitsvoorwaarde is voldaan wanneer de maatregel bepaalde ondernemingen bevoordeelt ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, hoewel de steun een gehele economische sector betreft.

97. Daartoe moet eerst worden uitgemaakt of wederkerige coöperatieve vennootschappen en de andere vennootschappen met winstoogmerk zich in een vergelijkbare situatie bevinden. Vervolgens moet de situatie van een productie- en arbeidscoöperatie, wanneer artikel 11 van DPR nr. 601/1973 van toepassing is, worden vergeleken met die van de andere vennootschappen met winstoogmerk en die van de andere coöperatieve vennootschappen.

98. In haar schriftelijke opmerkingen heeft de Commissie aangegeven dat productie- en arbeidscoöperaties die functioneren volgens het zuivere wederkerige model, en vennootschappen met winstoogmerk zich niet in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie

60 — Zie in die zin Lenaerts, K., „State Aid and Direct Taxation”, *EU competition law in context: essays in honour of Virpi Tili*, 2009, blz. 305.

61 — De betrokken maatregel lijkt een uitwerking te zijn van een doelstelling met een meer algemene draagwijdte, die in het Italiaanse recht is ingevoerd om de kapitalisatie van coöperatieve vennootschappen te verhogen en restituties te benadelen. Zie Stracke, B., op. cit. blz. 176-183.

62 — Reeds aangehaalde arresten België/Commissie, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Heiser, en Italië/Commissie.

bevinden wat de aan de leden/werknemers als salaris betaalde bedragen betreft, met inbegrip van eventuele aanvullingen op hun salaris.

zowel bij het lid als bij de coöperatieve vennootschap onbelast blijven. Slechts in het geval dat de coöperatieve vennootschap niet voldoet aan de voor coöperaties gestelde voorwaarden, geldt de algemene belastingregeling voor rechtspersonen.

99. Op dit punt werd zij bijgevalen door de Franse regering, die opmerkt dat het logisch is om vennootschappen die hun winst aan de vennoten uitkeren, niet op dezelfde wijze te behandelen als andere entiteiten, zoals coöperaties, die op grond van hun statuten dergelijke uitkeringen niet kunnen doen.

100. Zoals de vertegenwoordigster van Adige Carni ter terechtzitting heeft onderstreept, is de deelneming van aandeelhouders of vennoten (leden) in een kapitaalvennootschap een deelneming die zich beperkt tot het inbrengen van kapitaal. Een wederkerige relatie of een uitwisselingsrelatie is daarentegen typisch voor een coöperatieve vennootschap. Het verschil in fiscale behandeling berust op het verschil tussen die relaties. Voorts heeft de vertegenwoordigster van Adige Carni opgemerkt, na erop te hebben gewezen dat het niet gaat om een probleem van dubbele belasting, dat in de opzet van het belastingstelsel dat ten tijde van de feiten van de hoofdgedingen van toepassing was, het doel van de nationale regeling de eenmalige belasting van inkomsten was, hetzij bij de coöperatie, hetzij bij het lid.

101. In dit verband wijs ik erop dat de vrijstelling van artikel 11 van DPR nr. 601/1973 ertoe lijkt te leiden dat de vrijgestelde inkomsten

102. Volgens de bewoordingen van de ten tijde van de feiten van de hoofdgedingen toepasselijke regeling hield het cruciale verschil tussen een vennootschap met winstoogmerk en een coöperatieve vennootschap in dat, wat de vennootschap met winstoogmerk betreft, de eenmalige belasting, ongeacht of zij werd geheven bij de vennoot of bij de vennootschap, betrekking had op de winst die de aandeelhouders in een later stadium konden verkrijgen, bijvoorbeeld bij de uitkering van dividenden, hetzij bij de verkoop van de aandelen of bij de liquidatie van de onderneming. De opvatting dat het ging om een soort voorschot op basis van inkomen uit kapitaal is dus gerechtvaardigd.

103. De ideologie die ten grondslag ligt aan het begrip „shareholder value” als hoofdprincipe van kapitaalvennootschappen met winstoogmerk is gebaseerd op de veronderstelling dat het vennootschappelijk vermogen in economische zin altijd toebehoort aan de vennoten.

104. Volgens de privaatrechtelijke regeling van wederkerige coöperatieve vennootschappen zouden de leden daarvan daarentegen nooit dit soort winsten kunnen verkrijgen. Een voorschot dat vergelijkbaar is met een bij een kapitaalvennootschap toegestaan voorschot is dus uitgesloten. Kapitaalopbouw

binnen een coöperatieve vennootschap komt niet ten goede aan de vennoten.

dergelijke vennootschap kan worden uitgekeerd aan de vennoten.

105. Wat met name productie- en arbeidscoöperaties betreft, merk ik op dat artikel 11, lid 1, van DPR nr. 601/1973, met inachtneming van strikte voorwaarden inzake de wederkerige aard, productie- en arbeidscoöperaties waarvan het belastbaar inkomen wordt gegenereerd door andere productiefactoren dan de arbeid van de leden die met hun arbeid als inbreng moeten deelnemen aan de activiteit van de coöperatie, beoogt uit te sluiten van de werkingssfeer van de daarin voorziene vrijstelling.⁶³ Voor zover de inkomsten van een productie- en arbeidscoöperatie kunnen worden geacht door de inbreng van de arbeid van de leden te zijn gegenereerd, worden zij daarentegen niet belast.

106. Een dergelijk geval is moeilijk denkbaar bij rechtspersonen met winstoogmerk die onderworpen zijn aan de algemene belastingregeling, aangezien ten eerste de vennoten niet verplicht zijn te werken voor de vennootschap en ten tweede de winst van een

107. Ten slotte wil ik de aandacht van het Hof graag vestigen op de problematiek over een aspect van de vergelijkbaarheid tussen de situatie van kapitaalvennootschappen en productie- en arbeidscoöperaties. Dat aspect is mijns inziens relevant met name in verband met het standpunt van de Commissie, die ter terechtzitting heeft gesteld dat daar de belasting niet wordt geheven bij de vennoot, de belasting zou moeten worden geheven over de winst van de vennootschap, opdat de betrokken maatregel niet als staatssteun wordt aangemerkt.

108. Zoals gezegd tracht artikel 11 van DPR nr. 601/1973 een schematisch onderscheid te maken tussen de „interne” of wederkerige inkomsten die zijn gegenereerd door de arbeid van de leden, en de „externe” inkomsten, die afkomstig zijn van het kapitaal of de betrekkingen met niet-leden; laatstgenoemde inkomsten vallen buiten de vrijstelling. De door de andere productiefactoren gegenereerde overschotten die overeenkomen met de daadwerkelijk door de coöperatieve vennootschap verkregen bedrijfswinst vallen immers niet onder artikel 11 van DPR nr. 601/1973.

109. In dit verband wijs ik erop dat in de meeste gevallen een inbreng van een vennoot in het maatschappelijk kapitaal bij een kapitaalvennootschap geen belastbare inkomsten voor de vennootschap vormt, maar dat de winst, zoals de opbrengst van dat kapitaal, bij de vennootschap wordt belast. Een inbreng in de vorm van een deelneming in natura, zoals

⁶³ — Dit is een verplichting van personenvennootschappen, die in een aantal lidstaten geen onafhankelijke belastbare entiteiten vormen, maar waarvan de inkomsten worden toegeerekend aan en belast bij de vennoten, hoewel die inkomsten niet onder hen worden verdeeld. Ondanks hun rechtspersoonlijkheid vertonen de coöperatieve vennootschappen verscheidene kenmerken van personenvennootschappen. Zie Stracke, B., op. cit., blz. 16-19, en Mannio, L., op. cit., blz. 69.

arbeid, is voorts doorgaans uitgesloten bij kapitaalvennootschappen.

arbeidscoöperaties bestemde belastingverlagingen vloeien mijns inziens namelijk rechtstreeks voort uit de basis- of hoofdbeginselen van het Italiaanse belastingstelsel.

110. Bij een productie- en arbeidscoöperatie is een van de hoofdverplichtingen voor de leden de constante inbreng van hun arbeid. De door de arbeid van een lid van de coöperatie gegenereerde meerwaarde die de aan hen betaalde salarissen overschrijdt, blijft binnen de vennootschap. Economisch heeft dit deel van het overschot, dat niet wordt vergoed en dat het lid in het vermogen van de vennootschap moet laten, de aard van een inbreng in het kapitaal. Volgens deze logica moet dat deel worden vrijgesteld van de belasting die bij de vennootschap wordt geheven.

111. Gelet op het voorgaande, kan de belastingregeling voor productie- en arbeidscoöperaties zoals met name artikel 11 van DPR nr. 601/1973 in voorziet, niet als selectief worden aangemerkt, daar die coöperatieve vennootschappen zich niet in een situatie bevonden die vergelijkbaar was met vennootschappen met winstoogmerk, noch met andere coöperatieve vennootschappen.

112. Hoe dan ook, de regeling in kwestie kan worden verklaard door de aard of de opzet van het in de context van productie- en arbeidscoöperaties toegepaste nationale belastingstelsel. De voor productie- en

113. Daar naar mijn mening ten minste een van de criteria voor staatssteun in casu niet is vervuld, en gezien het feit dat die criteria cumulatief van aard zijn, is er derhalve geen aanleiding om de andere criteria van artikel 87, lid 1, EG te onderzoeken.

114. Mocht het Hof mijn voorstel echter niet willen volgen, zou de problematiek van de voorwaarden van de ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten en die van een eventuele verstoring van de mededinging moeten worden onderzocht. In dit verband levert de rechtspraak van het Hof voldoende aanwijzingen voor de verwijzende rechter.⁶⁴ Hoe dan ook zal de nationale rechter dienen uit te maken of in het licht van de uit de rechtspraak voortvloeiende uitlegingsgegevens aan de twee bovengenoemde voorwaarden in casu feitelijk is voldaan.

115. Evenwel moet de vraag van eventuele bestaande steun en die van de toepasselijkheid van de de-minimisregel nog worden beantwoord.

⁶⁴ — Zie arrest Cassa di Risparmio di Firenze e.a., reeds aangehaald (punten 140 en 141).

VII — De begrippen bestaande steun en de-minimissteun

uiteraard in aanmerking kwamen voor de vrijstelling, volgens de toentertijd geldende regeling van de wet Basevi.⁶⁷

A — Het begrip bestaande steun

116. Volgens de rechtspraak beantwoordt het begrip — bestaande of nieuwe — staatssteun aan een objectieve situatie. Dit begrip kan niet afhangen van het gedrag of de verklaringen van de instellingen.⁶⁵

117. In hun schriftelijke opmerkingen hebben de Italiaanse regering, Paint Graphos en Adige Carni aangevoerd dat de voor coöperatieve vennootschappen bestemde specifieke belastingmaatregelen „bestaande steun” zijn, want zij waren reeds voorzien in de Italiaanse wetgeving die vóór de inwerkingtreding van het Verdrag van Rome in 1957 van toepassing was.⁶⁶

118. De Italiaanse regering heeft verklaard dat de vóór de inwerkingtreding van het Verdrag van Rome in 1957 toepasselijke wetgeving voorzorg in een belastingregeling die coöperatieve vennootschappen in wezen vrijstelde van de normaal op vennootschappen met winstoogmerk toepasselijke belasting, waarbij enkel wederkerige coöperaties

119. Zoals ook de Commissie heeft aangegeven, konden coöperatieve vennootschappen in het Italiaanse rechtstelsel in 1957 het gehele percentage van de jaarwinst buiten het belastbaar bedrag houden; dit voordeel is sindsdien in zijn algemeenheid geleidelijk verlaagd. De diensten van de Commissie hebben voorts vastgesteld dat de wijzigingen in de betrokken maatregelen sinds de inwerkingtreding van het EEG-Verdrag van technische aard waren, om de belastingregeling voor coöperaties aan te passen aan het algemene belastingstelsel, dat na de hervormingen van 1973, 1986 en 2004 is gewijzigd.

120. Ter terechtzitting hebben Adige Carni, Paint Graphos, de Italiaanse regering en de Commissie het standpunt gehuldigd dat de betrokken maatregelen, indien zij staatssteun vormen in de zin van artikel 87 EG, bestaande steun zijn in de zin van artikel 1, lid 1, sub b-i, van verordening nr. 659/1999.

121. Op het eerste gezicht lijken er dus gegronde redenen zijn om aan te nemen dat de betrokken maatregelen, wanneer zij aan de

⁶⁵ — Arrest van 2 december 2009, Commissie/Ierland e.a. (C-89/08 P, Jurispr. blz. I-11245, punt 72).

⁶⁶ — Zie artikel 1, sub b-i, van verordening nr. 659/1999.

⁶⁷ — Deze wet heeft tot in 2003 de fiscale bepalingen geregeld die beoogden na te gaan of werd voldaan aan de voorwaarde van wederkerigheid, een voorwaarde die noodzakelijk was voor de toepassing van de specifieke belastingmaatregelen ten gunste van coöperatieve vennootschappen.

criteria van artikel 87, lid 1, EG voldoen, bestaande steun kunnen vormen.

122. Daar evenwel ten eerste de regeling van 1954⁶⁸ zowel de belasting over het vermogen als over de inkomsten betrof, en ten tweede volgens de krachtens DPR nr. 601/1973 ingevoerde regeling enkel de inkomsten belastbaar waren en er bepaalde beperkingen bestonden voor de toepassing van aan het kapitaal van een coöperatieve vennootschap verbonden belastingvoordelen, ben ik evenwel van mening dat uitsluitend de nationale rechter in zijn algemeenheid de eventuele continuïteit tussen de bovengenoemde regelingen kan beoordelen. In dat kader zal hij met name moeten nagaan of de belastingverlaging op de datum van de inwerkingtreding van het Verdrag van Rome vergelijkbaar of hoger was dan die welke bij DPR nr. 601/1973 is ingevoerd. Alleen wanneer dat het geval zou zijn, zou het in casu om bestaande steun gaan.

B — De de-minimisregeling

123. In haar memories heeft Paint Graphos de problematiek van de zogenoemde de-minimisregel aan de orde gesteld. Zij heeft in dit verband verwezen naar verschillende verslagen en mededelingen van de Commissie die zijn opgesteld tussen het jaar 1984 en het jaar

1993⁶⁹, en aangevoerd dat, gelet op enerzijds het vennootschapsbelastingtarief en anderzijds de drempels voor de toepassing van de de-minimisregel ten tijde van de indiening van de litigieuze belastingaangiften, het bedrag van de ontweken belasting in elk geval lager was dan de drempel die gold in de jaren waarop de rectificaties betrekking hadden.

124. De de-minimisregel beantwoordt aan eisen van administratieve vereenvoudiging, zowel voor de lidstaten als voor de diensten van de Commissie, die de aanwending van haar middelen moet kunnen toespitsen op gevallen die van werkelijk belang zijn op het niveau van de Unie.⁷⁰

125. Gesteld al dat de de-minimisregel van toepassing kan zijn op de betrokken coöperatieve vennootschappen, wat mijns inziens in beginsel niet uitgesloten is, dan is in casu de werking van die regel geen eenvoudige kwestie, met name vanuit het oogpunt van de toepassing van het recht *ratione temporis*.

126. In dit verband zou mijns inziens, mocht de nationale rechter van mening zijn dat het recht op de vrijstellingen is aangevochten en derhalve dat de betrokken vennootschappen de belastingvoordelen niet daadwerkelijk hebben kunnen genieten, de identificatie van

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

69 — Zie het XIVe Verslag over het mededingingsbeleid — 1985, punt 203 in fine en mededeling van de Commissie van 6 maart 1996 inzake de-minimissteun (PB C 68, blz. 9).

70 — Arrest van 7 maart 2002, Italië/Commissie (C-310/99, Jurispr. blz. I-2289, punt 94).

de maatregel als de-minimissteun zou moeten worden verricht aan de hand van de criteria die gelden op het moment waarop hun steunkarakter definitief zal worden vastgesteld en het eventuele daaruit voortvloeiende belastingvoordeel voor de onderneming zal worden berekend op basis van verordening nr. 1998/2006.

127. Mocht de verwijzende rechter echter oordelen dat de coöperaties de vrijstellingen reeds hebben genoten, wat mij uitgesloten lijkt aangezien de betrokken heffingen juridisch niet definitief zijn geworden, zou de verificatie moeten worden verricht aan de hand van de criteria die van toepassing waren ten tijde van de feiten van de hoofdgedingen.

VIII — Conclusie

128. Gelet op het voorgaande, geef ik het Hof in overweging:

- de prejudiciële vragen van de Corte suprema di cassazione niet-ontvankelijk te verklaren;
- subsidiair enkel de eerste prejudiciële vraag ontvankelijk te verklaren en daarop te antwoorden dat een belastingregeling voor productie- en arbeidscoöperaties die beoogt, hoewel het om een schematische toepassing gaat, de inkomsten die overeenkomen met het door de arbeid van de leden gegenereerde overschot vrij te stellen, zoals die welke is voorzien in artikel 11 van DPR nr. 601/1973, voor zover zij rechtstreeks voortvloeit uit de basis- of hoofdbeginselen van het toepasselijke belastingstelsel wat de belasting van coöperatieve vennootschappen betreft, niet kan worden aangemerkt als staatssteun in de zin van artikel 87, lid 1, EG.