

*Ord. n. 3033 dell'8 febbraio 2008 (ud. del 20 dicembre 2007)
della Corte Cass., Sez. tributaria - Pres. Altieri Rel. Sotgiu
Cooperative - Agevolazioni fiscali - Inadeguatezza dei controlli - Aiuto di
stato - Quesito alla corte europea
Cooperative - Agevolazioni fiscali - Inadeguatezza dei controlli - Abuso di
diritto - Quesito alla corte europea
Cooperative - Agevolazioni fiscali - Inadeguatezza dei controlli - Legge 311
del 2004 - quesito alla corte europea-*

Massima - Devono essere proposti alla Corte di Giustizia i seguenti quesiti:

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

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

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

a prescindere dalla qualificabilità delle misure agevolative in questione come aiuto di Stato, se l'utilizzazione della forma societaria cooperativa, anche all'infuori dei casi di frode o di simulazione, possa essere qualificata come abuso del diritto, ove il ricorso a tale forma avvenga all'esclusivo o principale scopo di realizzare un risparmio fiscale [\(1\)](#).

Svolgimento del processo - L'Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Monfalcone ha rettificato le dichiarazioni dei redditi presentate da F.M. per gli anni dal 1984 al 1988, perchè, quale socio della Cooperativa M.A.A. r.l.", avente ad oggetto l'allevamento e la vendita di molluschi, aveva operato autonomamente sul mercato, analogamente ad altri soci, mentre la Cooperativa, destinataria ed emittente delle relative fatture, percepiva per ogni singola vendita una commissione tra il 3% e il 6% per ogni servizio reso, distribuendo il sovrapprezzo ai soci, anzichè accantonarlo in apposito

fondo.

Mentre a carico della Cooperativa veniva recuperate le agevolazioni IRPEG per gli anni 1984 e 1985, e il relativo ricorso per il 1985 veniva rigettato dalla Commissione di primo grado di Trieste(essendo l'annualità 1984 coperta da condono), il F. ha impugnato l'accertamento nei suoi confronti sostenendo che non poteva essere negata la sussistenza dei requisiti dell'impresa cooperativistica, non essendo stato acquisito sul punto il parere del Ministero del Lavoro, à sensi del D.P.R. n. 601 del 1973, [art. 14](#). La Commissione di primo grado ha accolto i ricorsi del contribuente, mentre la Commissione di secondo grado ha accolto l'appello dell'Ufficio, affermando che la Cooperativa non perseguiva scopi mutualistici, ma consortili.

La Commissione tributaria centrale, senza entrare nel merito dei motivi dedotti dal F., che sosteneva la propria posizione di socio lavoratore di una cooperativa dichiarata tale dallo statuto, ha affermato che non potevano essere negati i benefici fiscali alla Cooperativa senza aver acquisito il parere obbligatorio del Ministero del Lavoro.

Il - Ministero delle Finanze chiede la cassazione di tale sentenza sulla base di un unico motivo, incentrato sulla violazione del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, [art. 14](#), nonchè del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, [artt. 39](#) e [41](#), e degli artt. 12 e 14 preleggi, perchè l'accertamento era rivolto nei confronti del socio, e non della Cooperativa, per cui non doveva essere richiesto alcun parere all'organo di vigilanza.

Motivi della decisione - 2.1. Premesse.

Come già esposto nella richiesta di informazioni rivolta alla Commissione Europea con ordinanza di questa Corte 26 gennaio 2006, [n. 3525](#), rimasta senza seguito e della quale si trasmette copia, il presente procedimento ha per oggetto il regime fiscale di agevolazione delle società cooperative che, per quanto concerne le imposte dirette riguardanti le società (IRPEG - imposta sul reddito delle persone giuridiche - e ILOR - imposta locale sui redditi) e i soci (IRPEF - imposta sul reddito delle persone fisiche) richiede una verifica della compatibilità della legislazione nazionale in materia di cooperazione col diritto comunitario, sia in relazione alla disciplina della concorrenza e degli aiuti di Stato, sia riguardo al principio dell'abuso del diritto in materia fiscale, verifica che deve essere rimessa alla Corte di giustizia, della quale non constano ancora decisioni di principio in proposito. Per quanto attiene al problema degli aiuti di Stato alle imprese cooperative, lo stesso è stato trattato dalla sentenza della Corte di Giustizia del 29 aprile 2006 in causa C - 278/00. Di recente il Tribunale di primo grado si è occupato (sentenza 12 dicembre 2006 in causa T - 1406/06) delle agevolazioni concesse dalla Spagna alle cooperative agricole sotto forma di riduzione delle accise sui carburanti. Il Tribunale non ha reso alcuna decisione sul merito (si

trattava dell'impugnazione, proposta da un'associazione di categoria dei distributori di carburanti, della decisione della Commissione che dichiarava la compatibilità dell'aiuto col mercato comune), annullando la decisione per vizio di motivazione. La decisione presenta, comunque, interesse per la presente causa, perchè nella stessa sono state dibattute questioni che interessano anche il sistema cooperativo italiano.

Per quanto riguarda il problema dibattuto nella presente causa, va innanzi tutto rilevato che il trattamento fiscale delle cooperative implica una visione generale del quadro agevolativo; infatti l'impresa cooperativa, in luogo di essere sottoposta ad un regime ordinario di tassazione, viene ammessa a godere di esenzioni totali o parziali di un complesso di imposte allo scopo di raggiungere uno specifico obiettivo economico, che l'[art. 45](#) Cost., italiana riconosce nella funzione sociale e nel carattere mutualistico della cooperazione, fini in via generale indicati, senza riferimenti tuttavia al settore fiscale dal Regolamento CEE n. 1453/2003 del Consiglio, il quale, nel precisare che nelle società Cooperative vige la "preminenza della persona" 8) identifica come oggetto della S.C.E. - cui tutte le legislazioni nazionali dovrebbero via via uniformarsi - il soddisfacimento dei bisogni dei propri soci e/o la promozione dello loro attività economiche nel rispetto dei seguenti principi: 1) finalizzazione delle attività della Società Cooperativa al reciproco vantaggio dei soci, affinchè ciascuno di essi possa usufruire di tali attività in base alla propria partecipazione; 2) i soci devono essere comunque coinvolti nella attività della Società, con equa ripartizione del controllo fra gli stessi, attraverso la regola "una persona, un voto"; 3) il tasso di rendimento del capitale conferito deve essere limitato; 4) gli utili debbono essere ripartiti in funzione dell'attività svolta con la Cooperativa o essere destinati al soddisfacimento dei bisogni dei soci, la cui ammissione non dovrebbe essere artificialmente ostacolata; 5) in caso di liquidazione, l'attivo netto e le riserve nette dovrebbero essere devolute in funzione del principio di devoluzione disinteressata. Tutto ciò nell'ottica, ribadita dalla Comunicazione della Commissione 23.2.2004 al Consiglio, al Parlamento europeo, al Comitato Economico e Sociale Europeo e al Comitato delle Regioni, della importanza delle cooperative quale mezzo per affermare o accrescere il potere economico delle piccole e medie imprese (PMI)(2.1.), nonchè nella considerazione della Direttiva sulla partecipazione dei lavoratori alle decisioni della S.C.E. (2003/72 CE, recepita dall'Italia con D.Lgs. 6 febbraio 2007, n. 48), tenuto conto che "le cooperative operano nell'interesse dei loro membri, che sono al tempo stesso utilizzatori" e i cui "legami personali tra i membri sono di norma stretti e importanti (1.1.).

In sostanza, il Regolamento Comunitario sulla SCE e la Direttiva [72/2003](#) che lo integra prendono le mosse da una nozione di cooperazione comune ai vari Stati membri, consistente principalmente nello scopo mutualistico, che

è quello di fornire ai soci beni servizi e occasioni di lavoro a condizioni più favorevoli di quelle offerte dal mercato, con l'eliminazione di qualsiasi figura di intermediario; infatti, il costo dei prodotti e dei servizi dovrebbe risultare ridotto, mentre le prestazioni lavorative offerte dovrebbero ricevere un "surplus" rispetto al salario ordinario. In questo sta la differenza fra le società cooperative e quelle lucrative: queste ultime infatti hanno come fine la ripartizione degli utili fra i soci, mentre le cooperative di regola non distribuiscono utili, ma offrono vantaggi ai loro soci, consistenti, a seconda dei casi, in un risparmio di spesa o in un aumento di retribuzione.

2.2. Il quadro normativo nazionale.

Riferendosi la presente causa alle annualità 1984, 1985 e 1986, le agevolazioni fiscali all'epoca vigenti contemplavano in modo parzialmente diverso le varie tipologie di cooperazione, delle quali le più diffuse sono: le cooperative di produzione e lavoro (fra cui quella di cui è causa), caratterizzate dal ruolo del socio imprenditore o lavoratore; le cooperative di consumo, che mirano a fornire ai soci beni a condizioni più favorevoli di quelle prospettate dal mercato, con assunzione del rischio e spese di distribuzione a carico dell'ente; le cooperative agricole, in cui i soci agricoltori conferiscono i propri prodotti all'ente per la trasformazione e la commercializzazione; le cooperative di credito o banche cooperative, che dovrebbero erogare il credito ai soci a condizioni più favorevoli rispetto a quelle offerte dalle altre compagnie bancarie (società lucrative).

Il regime fiscale di riferimento, costituito, per quell'arco temporale dal D.P.R. 29 novembre 1973, n. 601, prevedeva la esenzione IRPEG e ILOR sul 100% del reddito delle cooperative agricole e della piccola pesca, purchè l'attività dei soci fosse esercitata entro certi limiti e a certe condizioni (art. 10); analoga esenzione per le cooperative di produzione e lavoro, con deduzione dal reddito della società delle somme erogate ai soci lavoratori a titolo di integrazione delle retribuzioni fino al limite dei salari correnti aumentati del 20% ([art. 11](#)); riduzione di un quarto dell'IRPEG e dell'ILOR per le altre cooperative e i loro consorzi, con possibilità per le cooperative di consumo di dedurre dal reddito le somme ripartite fra i soci sotto forma di restituzione di una parte del prezzo delle merci acquistate (ristorni) ([art. 12](#)); esenzione dall'ILOR, a certe condizioni - degli interessi sulle somme che, oltre alla quota di capitale sociale, i soci persone fisiche versano alle cooperative o che queste trattengono ai soci stessi ([art. 13](#)), agevolazioni tutte applicabili in presenza dei requisiti di mutualità (indicati dal D.Lgs.C.P.S. 14 dicembre 1947, n. 1577) in quanto previsti dallo Statuto e di fatto osservati, secondo gli accertamenti dell'Amministrazione Finanziaria, tenuta a sentire il Ministero del Lavoro o gli altri organi di vigilanza ([art. 14](#)). A tale Ministero erano infatti delegate dal Decreto Legislativo citato ispezioni straordinarie "ogni volta che se ne presenti l'opportunità" ([art. 2](#)), mentre le ispezioni ordinarie

(una volta ogni due anni) erano (e sono tuttora) affidate alle "Associazioni Nazionali di rappresentanza, assistenza e tutela del movimento cooperativo" a mezzo di revisori o esperti da esse designati d'intesa col menzionato Ministero (artt. [3](#) e [4](#)) tenuto a vigilare a sua volta sulle Associazioni in questione.

Mentre le norme relative alla vigilanza sono rimaste invariate, il sistema agevolativo è lentamente mutato prevedendo:

- con la L. 8 aprile 1994, art. 20, la ritenuta a "titolo di imposta sugli interessi corrisposti da cooperative a soci persone fisiche nella misura del 10% (in luogo di quella ordinaria del 15%), elevato dalla L. n. 49 del 1985, [art. 23](#), al 12, 50% (in luogo di quella ordinaria del 27%);

- con la L. n. 94 del 1977, art. 12, l'esclusione delle imposte dirette sul 100% degli utili accantonati a riserva indivisibile, giustificandosi tale detassazione con la necessità di evitare una doppia imposizione, essendo nel contempo mutato il regime IRPEG per le società ordinarie, con la previsione per i soci di un credito di imposta, del quale i soci di cooperativa, non percettori di utili, non avrebbero potuto giovare;

con la L. 31 gennaio 1992, n. 59, [art. 7](#), non concorre a formare il reddito imponibile la quota di utili (3%) destinata ai fondi mutualistici per la promozione e lo sviluppo della cooperazione;

- con la L. 23 dicembre 2000, n. 388, [art. 6](#), comma 23, è stato modificato il D.P.R. n. 601 del 1973, citato art. 12, in tema di deduzione dal reddito dei "ristorni" ai soci, potendo peraltro tali somme essere imputate ad incremento delle quote sociali.

Tale norma ha esteso, al comma 24, il regime previsto inizialmente per le sole cooperative di consumo, a tutte le cooperative, che possono quindi dedurre dal reddito i ristorni, che non costituiscono reddito per i soci se destinati a capitale sociale (L. 15 aprile 2002, n. 63);

con il D.L. n. 63 del 2002, [art. 6](#), è intervenuta una modificazione restrittiva della detassazione degli utili civilistici sul 59% delle riserve indivisibili (in luogo del 100%); con tale norma sono state dichiarate inapplicabili le esenzioni di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, citati artt. 10 e 11;

- con la L. n. 311 del 2004, [art. 1, comma 460](#), in coincidenza con la riforma societaria, che ha riguardato anche il regime ordinario di fiscalità per le società, con l'introduzione dell'IRES (imposta sul reddito delle società) in luogo dell'IRPEG (con conseguente eliminazione, nei confronti dei soci, del credito d'imposta sugli utili) si è infine prevista la detassazione del 20% degli utili netti delle cooperative agricole e di piccola pesca, e del 30% per tutte le altre. Ciò significa che se l'accantonamento a riserve indivisibili è pari al 100%, concorre alla formazione della base imponibile il 20% per le piccole cooperative, e il 30% per le altre, e ciò si aggiunge una parziale indeducibilità degli interessi sulle somme che persone fisiche versano alle cooperative ai loro consorzi, a

fini di finanziamento, à sensi del D.P.R. n. 601 del 1973, [art. 13](#).

Tali recenti modifiche, seppur successive al periodo di tempo considerato dalla presente causa, si sono rese necessarie a causa della disciplina giuridica delle società cooperative introdotta col D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6, (riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative in attuazione della L. 3 ottobre 2001, n. 366), che ha sostituito il titolo 6^o del Libro 5^o del Codice civile regolando le cooperative sulla falsariga delle società di capitali ([art. 2519](#) c.c.), nel rispetto del limite di compatibilità, con mutamento del regime di responsabilità ([art. 2518](#) c.c.), relazionato al patrimonio della società, e non più ai soci (nei limiti della loro quota o in via sussidiaria, come nel regime precedente) e con apertura del contratto a nuovi soci ("principio della porta aperta"), deliberato dagli amministratori alle condizioni fissate dall'atto costitutivo ([art. 2521](#) c.c., n. 6). Ma l'innovazione più rilevante è consistita nella introduzione del concetto di "mutualità prevalente" ([art. 2512](#) c.c.) per cui sono società cooperative a mutualità prevalente, suscettibili di godere delle agevolazioni fiscali in ultimo esaminate, le cooperative che: 1) svolgono la loro attività prevalentemente in favore dei soci, consumatori o utenti dei beni o servizi; 2) si avvalgono prevalentemente delle prestazioni lavorative dei soci; 3) si avvalgono prevalentemente degli apporti di beni o servizi da parte dei soci. I criteri per la determinazione della prevalenza (che viene certificata dagli amministratori nella nota integrativa di bilancio: [art. 2513](#) c.c.) sono dati dai ricavi di vendite di beni o prestazioni di servizi verso i soci in misura superiore al 50%, ovvero allorchè il costo del lavoro dei soci è superiore al 50% del costo totale del lavoro, ovvero, nelle cooperative agricole, quando il valore dei beni conferiti dai soci è superiore al 50%.

La garanzia della non lucratività è data dalla previsione statutaria ([art. 2514](#) c.c.) del divieto di distribuzione dei dividendi in misura superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di 2 punti e mezzo rispetto al capitale versato (divieto già operativo in precedenza); dal divieto di remunerare i finanziamenti dei soci in misura superiore a quella prevista per gli interessi; dal divieto di distribuire le riserve fra i soci e dall'obbligo di devolvere, in caso di scioglimento della società, il patrimonio sociale a fondi mutualistici, previsioni tutte esistenti anche in precedenza, ma riferite ad enti a mutualità integrale.

Le cooperative a mutualità "non prevalente" non godono invece di agevolazioni fiscali, sono aperte all'accesso dei capitali esterni, e sono sottoposte a limiti per quanto attiene la distribuzione degli utili. Entrambi i tipi di società cooperative sono iscritti in distinti albi presso il Ministero delle attività produttive. La partecipazione dei soci al capitale dell'ente è rappresentato da quote o azioni, ma è favorito il reperimento di maggiori mezzi finanziari attraverso la figura dei soci sovventori, estranei alle finalità mutualistiche (già introdotti, senza

troppa fortuna, dalla L. 31 gennaio 1992, n. 59), per i quali possono essere previste particolari condizioni di ripartizione degli utili o di rimborso del valore delle azioni, col solo limite che a tali soci non può essere attribuito più di un terzo dei voti spettanti all'insieme dei soci presenti o rappresentati all'assemblea generale.

La L. 3 aprile 2001, n. 142, ha, infine, disciplinato la figura del socio lavoratore nelle cooperative di lavoro, tenute ad offrire occasione di lavoro ai loro soci a condizioni più favorevoli a quelle del mercato, concorrendo necessariamente il socio lavoratore (che svolge attività associativa e lavorativa insieme) alla gestione dell'impresa, alla elaborazione dei programmi di sviluppo, e alla formazione del capitale sociale, mettendo a disposizione le proprie capacità professionali (L. n. 142 del 2001, [art. 1](#)). Tali criteri corrispondono al principio di "coinvolgimento del lavoratore" nell'attività della cooperativa, di cui al D.Lgs. 6 febbraio 2007, n. 48, ([art. 2](#), lett. h) di recepimento della Direttiva CE 2003/72.

2.3. Le questioni pregiudiziali di interpretazione.

2.3.1. Questa Corte ha ritenuto necessaria l'esposizione dell'evoluzione legislativa fiscale relativa alle cooperative, unitamente a quella relativa alla riforma civilistica delle società cooperative, per evidenziare alcune incongruenze fra la portata delle agevolazioni accordate e le opportunità che le società organizzate in forma cooperativa possono ottenere sul mercato, giovandosi della nuova disciplina societaria.

Deve essere, altresì, preliminarmente rilevato che la

Compatibilità del regime fiscale agevolativo in contestazione col diritto comunitario dev'essere verificata dalla Corte anche d'ufficio. Secondo una costante giurisprudenza della Corte di Giustizia (14 dicembre 1995 in causa C - 312 / 93, Peterbroeck e a. c. stato Belga; sentenza in pari data in cause C - 430 e 431 / 93, Van Schijndel e a, c. Stichtingpensioenfonds voor Fysiotherapeuten e, da ultima, 27 febbraio 2003 in causa C - 327 / 2000, Santex spa c. USSL n. 42 di Pavia), i principi di effettività e di non discriminazione comportano l'obbligo per le autorità nazionali di applicare, anche d'ufficio, le norme di diritto comunitario, se necessario attraverso la disapplicazione del diritto nazionale che sia in contrasto con tali norme, senza che possano ostarvi preclusioni, non operanti in casi analoghi.

In applicazione di tale principio questa Corte ha - ritenuto (sentenze 9 giugno 2000, n. 7909; 10 dicembre 2002, [n. 17564](#); 28 marzo 2003, [n. 4703](#)) che il carattere chiuso del giudizio di cassazione non impedisce che venga applicato il diritto comunitario nella sua interezza, indipendentemente da specifiche domande proposte nel giudizio di merito o introdotte coi motivi di ricorso, col solo limite dell'avvenuta definizione del rapporto controverso.

2.3.2. Tanto premesso, è appena il caso di ricordare che le agevolazioni

fiscali, in quanto comportano minori entrate per il bilancio pubblico, sono qualificabili come aiuti secondo una consolidata giurisprudenza comunitaria. Si richiama, fra le numerose decisioni in materia, la sentenza della Corte di Giustizia 15 dicembre 2005 in causa C - 148/ 04, U.I. s.p.a., con la quale è stato qualificato come aiuto il regime fiscale agevolativo italiano accordato a sostegno della ristrutturazione del sistema bancario.

Nel sistema anteriore alle modifiche introdotte a decorrere dal 1999, il riconoscimento dei benefici fiscali alle cooperative agricole e della pesca, e in genere alle modeste compagini cooperative, poteva indurre a dubitare della opportunità di tali benefici soprattutto in relazione al debole sistema di controlli, che facilitava gli abusi.

La vigilanza prevista dal D.Lgs. n. 1577 del 1947, (c.d. Legge Basevi), di cui si è prima riferito, presenta infatti molte, falle, sia perchè affidata in sostanza alle stesse cooperative controllate, sia perchè sostanzialmente inattiva, come può evincersi oltre che dalla causa in oggetto - relativa ad un'attività asseritamente cooperativistica, ma in realtà intermediaria, svolta nel corso di un triennio senza obiezioni degli organi di vigilanza e venuta alla luce solo con l'intervento della polizia tributaria nei confronti di un socio - dai numerosi interventi giurisprudenziali sulla materia (ex plurimis:

Cass. [2714/2002](#), - 4969/2002; 1797/2005, - 8218/2003, - 11742/2005; 13280/200510544/2006; 10274/2007; 15768/2007) che evidenziano la patologia di un sistema, le cui violazioni non vengono accertate in sede amministrativa, ma soltanto a seguito di intervento della la Polizia tributaria ovvero degli Uffici Finanziari preposti al controllo del gettito fiscale.

L'inadeguatezza di tale sistema di controllo è dimostrata dal fatto che le imprese in forma cooperativa operano, assumendo spesso rilevanti dimensioni, in tutti i settori, ivi compreso quello bancario e finanziario, senza alcun perseguimento di fini esulanti da quello del massimo profitto e della conquista di vaste aree di mercato.

Un primo quesito, che riguarda le agevolazioni previste per le società Cooperative nel regime previgente (applicabile nel caso in oggetto), si pone dunque in ordine alla compatibilità con le regole della concorrenza e del divieto di aiuti fiscali, di cui agli artt. 81, 83 e 87 del Trattato UE, di un sistema di benefici fiscali che prevede la detassazione al 100% degli utili indivisibili e la riduzione alla metà (rispetto a quella ordinaria) della ritenuta sugli interessi corrisposti ai soci, in assenza di un valido sistema di vigilanza e di correzione degli abusi rivolti ad alterare le regole del mercato.

L'evoluzione del modello di società cooperativa "chiusa" a quella "aperta" di cui si è detto, impone però, allo stato, una serie di interrogativi più pregnanti.

Un tale evoluzione accompagna infatti la sempre maggior dimensione,

anche in ragguardevoli quote di mercato, raggiunta da alcune Cooperative - in particolare da quelle di consumo, dalle banche popolari, e dalle mutue assicuratrici- che si avvalgono dei benefici fiscali connessi alla mutualità prevalente. Due sono a questo punto i quesiti da risolvere: premesso che il sistema di vigilanza è stato ulteriormente indebolito rispetto a quello della L. Basevi ([artt. 2545 quaterdecies](#) e [2545 septiesdecies](#) c.c.) questa Corte dubita della compatibilità del principio di mutualità (che deve comunque rispettare la preminenza dell'apporto personale dei soci: Regolamento CEE 1435/20032 del Consiglio, cit. n. 8) con il riconoscimento di benefici fiscali (sia pur ridotti rispetto a quelli in precedenza previsti) a cooperative in cui l'apporto personale è soltanto prevalente e non totalitario, tenuto conto che nelle cooperative di grandi dimensioni l'apporto del socio non solo è irrilevante, ma è solo artificiale, in quanto ottenuto con la sottoscrizione di schede di adesione o "carte" da parte di consumatori/clienti, i quali ritengono di ottenere così un bene o un servizio ad un costo più basso: circostanze certificate dalle stesse cooperative di consumo, ma inidonee a dimostrare l'entità dei vantaggi offerti ai soci/clienti, stante la presenza di "offerte" o "sconti" negli analoghi esercizi gestiti da società sottoposte a tassazione piena, e tuttavia comportanti, per la Cooperativa a mutualità prevalente la possibilità di raggiungere quel 50% + 1 di adesioni da parte di consumatori/soci, che le consentono l'abbattimento della tassazione delle riserve indivisibili, e la deduzione dall'imponibile dei ristorni ai soci, calcolati sotto forma di "sconti" sugli acquisti.

Occorre in proposito, riflettere sui seguenti elementi: quanto all'impiego del capitale accumulato e solo parzialmente tassato, esso, nelle grandi compagini cooperativistiche, è stabilito esclusivamente dagli amministratori, il che consente alla cooperativa di partecipare ad ogni differente genere di attività, estraneo o indifferente, rispetto agli interessi dei soci/consumatori (es. attività immobiliare, edilizia, investimenti all'estero, acquisto di società ecc.).

Ciò è consentito anche dall'attività surrettiziamente creditizia che le grandi Cooperative di consumo svolgono col chiedere al socio /consumatore un prestito in cambio di una carta di adesione (gratuita), prestito remunerato con interessi asseritamente superiori al normale, ma che comporta comunque, per chi lo ottiene, lo svolgimento di attività bancaria senza le necessarie autorizzazioni e in concorrenza con le banche ordinarie.

È ben vero che la Commissione, nella Comunicazione 23.2.2004 di cui si è detto, ha affermato che la forma cooperativistica va supportata in quanto sotto capitalizzata, e inidonea ad ottenere finanziamenti esterni, a differenza delle società ordinarie: ma se si ammette, o si consente - come si consente - che i finanziamenti - che sono consistenti - possano provenire da "escamotages" consimili, si deve riconoscere che non vi è ragione di agevolare un'attività ampiamente finanziata dai clienti/soci, che utilizza

la forma societaria cooperativistica soltanto per lucrare i benefici fiscali, mentre si muove sul mercato alterandone le regole, e senza mai distribuire utili ai soci/consumatori, al di fuori del ed. ristorni; trattasi di situazione analoga a quella delle Banche di credito cooperativo, costituite in forma cooperativa, che dovrebbero offrire, ma in realtà non offrono, ai soci/clienti servizi più vantaggiosi di quelli degli istituti bancari ordinari; anche a tali enti sono riconosciuti gli stessi benefici fiscali di cui sopra, purchè godano della mutualità "prevalente", data dalla adesione del 50% dei clienti/soci alla banca cooperativa, con forme di "adesione" sostanzialmente simili a quelle prima illustrate;

quanto alle cooperative di lavoro, fondate sullo stesso concetto di mutualità prevalente, esse si stanno dimostrando mere strutture di intermediazione di lavoro dipendente, alle quali il socio/lavoratore aderisce senza conoscere talvolta neppure la denominazione della cooperativa (la TV nazionale italiana ha mandato in onda nel novembre 2007 significativi servizi in proposito), ove, lungi dal corrispondere al lavoratore un surplus (che sarebbe comunque tassato in capo al lavoratore) tali cooperative non rispettano neppure i "minimi" salariali.

Trova dunque giustificazione il quesito relativo al dubbio di compatibilità con la normativa comunitaria di cui agli artt. 81, 83 e 87 del Trattato CE di benefici fiscali concessi in considerazione della mutualità prevalente del soggetto (acquisita tra l'altro nei modi surrettizi di cui si è detto), invece che della effettiva funzione mutualistica del soggetto stesso; quesito che si collega al conseguente dubbio sulla proporzionalità dei benefici in questione, rispetto alle dimensioni e alle quote di mercato ormai raggiunte dalle cooperative di consumo, dalle banche di credito cooperativo e dalle mutue assicuratrici (queste ultime ormai lanciate in operazioni finanziarie di ampio respiro, quale l'acquisizione di istituti bancari ordinari, nonché di altre attività estranee al loro oggetto sociale), proporzionalità su cui si dirà più ampiamente in seguito.

Questa Corte non ignora che la giustificazione delle agevolazioni fiscali riconosciute in favore del rinnovato sistema cooperativistico italiano - selettivo, per quanto attiene tutte le cooperative a mutualità prevalente - è giustificato dalla volontà del legislatore di comprimere il lucro soggettivo delle cooperative, impedendo che tali agevolazioni possano giungere direttamente ai soci, che non potranno quindi appropriarsi del patrimonio accumulato in esclusione d'imposta. Ma l'entità e le dimensioni del fenomeno cooperativistico così concepito, mentre non evidenzia la "prevalenza" dell'attività dei soci nella gestione dell'ente, va ad incidere all'esterno su attività analoghe svolte in regime fiscale ordinario, che da una concorrenza siffatta vengono senza dubbio penalizzate, con violazione del principio di eguale trattamento di prodotti concorrenti, presente nella giurisprudenza della Corte di Giustizia e nella prassi della Commissione (Comunicazione sulla promozione della società cooperativa in Europa in GUCE

10.12.1998, par. 2 - 3).

Si sostiene inoltre che le innovazioni legislative non hanno mutato, ma solo modificato i benefici da tempo esistenti: ma tale affermazione è contraddetta dal fatto che quei benefici si applicavano a cooperative totalitarie, mentre il concetto di "mutualità prevalente" appare del tutto nuovo, e non correlato alla questione, sottoposta di recedente al Tribunale di prima istanza, relativa al mantenimento dei requisiti cooperativistici da parte delle cooperative spagnole che forniscono carburante a prezzo agevolato a terzi, estranei alla compagine societaria: è infatti pacifico che tutte le cooperative possono intrattenere rapporti di scambio con terzi, ma non debbono trasformare costoro surrettiziamente in "soci" al fine di lucrare le agevolazioni fiscali di cui si discute, le quali vanno valutate nella loro globalità, e in relazione al nuovo modello societario introdotto.

Pare, infine, opportuno rilevare che la procedura intrapresa dalla Commissione sulla verifica della compatibilità delle misure fiscali a favore delle cooperative italiane (CP 73/2006) non si è conclusa con una pronuncia di constatata compensazione dei vantaggi fiscali con gli svantaggi che tali società subiscono per i loro obblighi legali, evidentemente ritenendosi che tali obblighi non si traducono necessariamente in svantaggi finanziari, considerato che, in relazione al 2006, le cooperative erano sottoposte ad un'aliquota effettiva di imposizione sul reddito (IRES) del 9,9%, a fronte dell'ordinaria aliquota del 33%.

Vi è, ancora, da considerare che la detassazione degli utili destinati a riserva, di cui taluno nega la natura di agevolazione fiscale in quanto comporta una perdita di utili per i soci, sostenendo che costituirebbe un mezzo di capitalizzazione necessario, non sussistendo le normali fonti di finanziamento delle ordinarie società, appare piuttosto qualificabile come aiuto di Stato, non essendo rilevante il minor reddito conseguito dai soci (i quali, peraltro, beneficiano della riduzione della ritenuta fiscale sugli interessi corrisposti per i prestiti sociali accordati alla cooperativa), ma soltanto l'incremento patrimoniale conseguito dalle cooperative e, in definitiva, una loro maggiore potenzialità operativa, ad esempio nell'accesso al credito bancario.

La diminuzione di quota di utili destinati ai soci, inoltre, non deve far trascurare che, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia, la disciplina della concorrenza e in particolar modo degli aiuti di Stato tiene conto soltanto della natura economica dell'attività, considerata come impresa anche a prescindere dalla distribuzione di utili.

Non pare inutile rilevare l'ampia nozione di impresa che la giurisprudenza comunitaria ha elaborato al fine di individuare i destinatari della disciplina sulla concorrenza. Tale nozione comprende qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e delle modalità del suo finanziamento (v. sentenza 12 settembre 2000, cause riunite 0180/98 - C-184/98, Pavlov e a., Racc. pag.

I-6451, punto 74). Costituisce infatti attività economica qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato (sentenza Pavlov e a., citata, punto 75).

È opportuno, a questo punto, un sintetico richiamo alla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Nella sentenza 25 ottobre 2001, *Ambulanz Glockner*, (C-475/99), si ribadisce (punto 17) che "la nozione di impresa comprende qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento". Nello stesso senso la sentenza 17 febbraio 1993, *Poucet e Pistre* (C-155/91), al punto 50.

Nella sentenza 21 luglio 1992, *Dansk Pels/Commissione*, (T-61/89), punto 22 e dispositivo, il Tribunale di primo grado ha affermato che: "Un ente che, senza perseguire scopo di lucro, gestisce un regime di assicurazione per la vecchiaia (...) che opera nel rispetto delle norme statutarie stabilite dalle autorità amministrative, (...) è un'impresa ai sensi dell'art 85 (adesso 81) del trattato".

La nozione d'impresa come qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dal suo stato giuridico e dalle modalità del suo finanziamento, rilevante ai fini del diritto della concorrenza, è stata confermata dalla sentenza della Corte 16 marzo 2004, *AOK Bundesverband e altri*, in cause riunite C-264, 306, 354, 355/01, punto 46.

Quanto alla prassi della Commissione, ci si limiterà a richiamare: la decisione del 2 dicembre 1975 (GUCE, n. L 6 del 13 gennaio 1976, pag. 8), nella quale è stato ritenuto imprenditore la persona fisica che sia inventore, solo perchè incassa royalties dalla sua invenzione; la decisione del 20 luglio 1999 (GUCE, n. L 5 dell'8 gennaio 2000, pag. 55), secondo la quale un'organizzazione senza scopo di lucro incaricata della vendita di biglietti della FIFA e della federazione ospitante i mondiali di calcio (Coppa del mondo del 1998) svolgerebbe attività economica.

Nella sentenza del 21 settembre 1999, cause riunite da C - 115 a 117/97, *Brentjens' Handelsonderneming BV contro Stichting Bedrijfspensioenfonds voor de Handel in Bouwmaterialen*, la Corte ha affermato che un fondo pensione incaricato della gestione di un regime pensionistico integrativo, istituito da un accordo collettivo stipulato tra le organizzazioni rappresentative dei datori di lavoro e dei lavoratori di un determinato settore e l'iscrizione al quale sia stata resa obbligatoria dalle autorità pubbliche per tutti i lavoratori del suddetto settore, costituisca un'impresa ai sensi dell'art. 85 e seguenti del Trattato. Al punto 85 della motivazione la Corte ha affermato che "la mancanza di fini di lucro e gli elementi di solidarietà adottati dal Fondo e dai governi intervenuti non bastano a privare il fondo pensione di categoria della sua qualità di impresa ai sensi delle regole di concorrenza del Trattato".

Nella sentenza del 29 ottobre 1980, *Heintz van Landewyck Sarl e a. contro Commissione CE* in cause riunite da 209 a 215 e 218/78, la Corte ha

ritenuto (punto 88) che un'associazione tra imprese produttrici di tabacco, la quale emetta decisioni vincolanti per i suoi iscritti, è soggetta all'applicazione delle norme comunitarie sulla concorrenza (nella specie, l'art. 85, n. 1, del Trattato) anche se si tratti di un'associazione priva di fini di lucro.

Nella sentenza in causa C-244/94, *Federation Francaise e a. contro Ministero de l'Agriculture et de la Pache*, la Corte ha affermato (punto 21) che "il solo fatto che un ente (incaricato della gestione di un regime previdenziale integrativo)... non persegua un fine di lucro non priva l'attività che essa svolge della sua natura economica, poichè... questa può dar luogo a comportamenti che le norme sulla concorrenza intendono reprimere".

Nella sentenza del 23 aprile 1991 in causa C - 41/90, *Klaus Hoefner e a. contro Macrotron GmbH* la Corte ha ritenuto che un ufficio pubblico per l'occupazione che svolge attività di collocamento può essere qualificato impresa ai fini dell'applicazione delle norme di concorrenza comunitarie dato che nel contesto del diritto della concorrenza questa qualifica si applica a qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dal suo stato giuridico e dalle sue modalità di finanziamento. Identici principi sono stati affermati dalla Corte comunitaria nella sentenza del 15 dicembre 1995, *Union royale belge des societes de football association ASBL contro Jean - Mare Bosman, Royal club liegeois SA e altri*.

In conclusione, dovendo la disciplina sugli aiuti di Stato applicarsi senza limitazioni o riserve a soggetti che conseguono corrispettivi da attività economica, a prescindere dalla realizzazione o distribuzione di utili, a maggior ragione tale disciplina deve essere applicata nel caso in cui i ricavi conseguiti da imprese (quali sono senza dubbio le società cooperative) non vengono distribuiti sotto forma di utili, ma concorrono in modo determinate all'incremento del patrimonio sociale e, in definitiva, al potenziamento della capacità economico - finanziaria dell'impresa. La Corte non condivide, pertanto, l'opinione di chi ritiene che tale misura fiscale non abbia natura agevolativa.

2.3.4. I profili d'incompatibilità del regime fiscale agevolato delle cooperative col diritto comunitario.

L'osservanza della disciplina generale sulla concorrenza e sugli aiuti di Stato (art. 81 e segg., artt. 87 - 88 Trattato CE)

Come posto in rilievo nella già citata comunicazione del 23 febbraio 2004, la Commissione ha osservato che, dal momento che le cooperative, nella grande maggioranza dei casi, agiscono come imprese, è consequenziale il rispetto delle regole di concorrenza. Per quanto interessa la disciplina sugli aiuti di Stato, nella stessa Comunicazione (punto 3.2.6.) la Commissione ammette un trattamento fiscale agevolato per le imprese cooperative, purchè lo stesso sia proporzionato. Si tratta, all'evidenza, di un'applicazione del principio di proporzionalità in un campo diverso da

quello usuale, che è quello delle sanzioni, delle restrizioni e della perdita di benefici. Pare utile richiamare le decisioni in tema di golden share 4 giugno 2002, in cause C 483 e 503/99 e 3 maggio 2003 in causa C-98/01, nelle quali il principio è stato applicato per verificare l'impatto limitativo di tale regime sulla libertà di circolazione dei capitali. Nella specie si tratta, invece, di verificare se un trattamento fiscale di favore costituisca un mezzo "proporzionato" alle finalità d'interesse generale che lo strumento cooperativo intende perseguire. Applicando le regole enunciate da una costante giurisprudenza comunitaria), occorrerà, quindi, verificare se il regime in contestazione: a) sia idoneo per realizzare il fine; b) sia necessario; e) sia proporzionato, e cioè non sia possibile conseguire il fine mediante una misura di tipo o d'intensità minore.

Occorre, a questo punto, stabilire se il giudizio di proporzionalità debba essere condotto, oltre che sulle singole misure agevolative, anche sul regime di favore considerato nel suo complesso. Ciò perchè la presenza della cooperativa sul mercato di riferimento, mediante offerta di beni o servizi non limitata a particolari categorie di consumatori e a normali condizioni di mercato, può dar luogo a distorsioni della concorrenza, le quali devono essere valutate anche nella loro sommatoria. Tanto più se si considera che le agevolazioni fiscali non sono limitate al campo dell'imposizione diretta: si può qui menzionare l'esenzione IVA concessa alle cooperative edilizie sugli acconti percepiti sulle assegnazioni di appartamenti (D.P.R. n. 633 del 1972, [art. 6](#), comma 2, lett. d bis, introdotto dal D.L. 27 aprile 1990, n. 90, [art. 3](#), convertito nella L. 26 giugno 1990, n. 165).

Occorre, comunque, chiarire se il requisito della proporzionalità - nella rappresentazione della Commissione - costituisca soltanto un criterio da essa adottato ai fini del giudizio di compatibilità dell'aiuto, ad essa esclusivamente spettante, ovvero se, in presenza di tale caratteristica, l'agevolazione fiscale non costituisca ex definitione un aiuto, e non sia, quindi, soggetta alla procedura di verifica di cui all'art. 87 Trattato CE, similmente a quanto avviene nei casi di compensazione con oneri di servizi generali.

Sembra, in proposito, opportuno sollecitare al Giudice comunitario una pronuncia circa l'applicazione del principio delle ed. misure coerenti col sistema, fiscale, ovvero giustificabili con la natura o l'economia del sistema, la cui applicazione è stata invocata anche nel già richiamato caso delle cooperative agricole spagnole. Si tratta, infatti, di un criterio (che escluderebbe in radice, in quanto non selettivo, la qualificazione della misura come aiuto di Stato) enunciato dalla Commissione CE nella comunicazione 98/C 384/03 e più volte richiamato in sede contenziosa, ma praticamente mai concretamente applicato dalla Corte di Giustizia, la cui giurisprudenza ha mostrato un costante rigore nei confronti di misure comportanti benefici economici selettivi anche nei confronti di vaste categorie d'impresе, non riconoscendo alcuna rilevanza ad una pretesa

coerenza col sistema fiscale complessivamente considerato. La Corte si limiterà a richiamare le sentenze 17 marzo 1993 in cause riunite C - 72 e 73 /91, Sloman Neptune Schiffahrts AG e 30 novembre 1993 in causa C - 89/91, Kirsammer - Hack/ Nurhan Sidal, oltre alla già citata sentenza Unicredito in causa C - 148/04, nella quale La Corte di Giustizia ha affermato senza alcuna riserva la natura di aiuto alle agevolazioni fiscali concesse alle banche, nonostante venisse invocata, in proposito, la necessità di tali misure nel quadro di una complessa ristrutturazione del sistema bancario.

La presente causa fornisce, pertanto, un'importante occasione per l'enunciazione di principi certi in materia di aiuti di Stato, e quindi sulla correttezza della regola elaborata dalla Commissione.

B) Il principio di abuso del diritto in materia fiscale.

Il ricorso, come si è detto ormai indiscriminato ed esteso a mercati di grande rilevanza, quali quello bancario e finanziario, alla forma societaria cooperativa, può essere considerato in relazione al, principio dell'abuso del diritto, ove l'utilizzazione della forma cooperativa avvenga con l'esclusivo o prevalente scopo di realizzare un risparmio fiscale, in considerazione del regime tributario applicabile. La Corte fa riferimento alla sentenza della Corte di Giustizia 21 febbraio 2006 in causa C - 255/02, Halifax.

Pur essendo stato la nozione di abuso del diritto enunciata nella predetta sentenza nel campo dell'IVA, questa Corte ne ha fatto applicazione, quale principio generale dell'ordinamento comunitario e di quello dei Paesi membri, anche nel campo dell'imposizione fiscale diretta (sentenza 29 settembre 2006, n. 21221). Nel caso di specie si pone, quindi, il problema se il ricorso ad una tipologia societaria possa essere considerato abuso di diritto, con conseguente inopponibilità all'amministrazione finanziaria dello speciale regime fiscale agevolativo, al di là delle ipotesi di frode o di simulazione, quando tale utilizzazione sia avvenuta al solo o prevalente scopo di conseguire un risparmio d'imposta, e cioè senza che siano concretamente perseguiti reali scopi economici, e cioè quando le condizioni alle quali beni e servizi sono offerti siano identiche a quelle praticate dalle normali imprese societarie. L'applicazione del principio dell'abuso del diritto consentirebbe di rimediare alla già constatata carenza ed inefficienza del sistema amministrativo di controlli, finora rivelatosi del tutto inadeguato ed inefficace, come già posto in rilievo nell'ordinanza di richiesta d'informazioni di questa Corte alla Commissione CE.

2.3.5. Rilevanza della pronuncia interpretativa richiesta alla Corte di Giustizia ai fini dell'esercizio dei poteri del giudice nazionale. A) Sulla qualificazione delle misure come aiuti di Stato Ove si ritenesse che le misure in contestazione costituiscano un aiuto di Stato, se le stesse non risultassero comunicate alla Commissione e da questa dichiarate compatibili col mercato comune, il giudice nazionale dovrebbe disapplicare le misure fiscali agevolative e/o l'intero regime agevolativo. Tale obbligo

conseguirebbe, infatti, alla constatata illegalità delle misure (che nella specie non possono considerarsi esistenti, in quanto introdotte successivamente al Trattato CE), e cioè alla mancata osservanza della procedura di verifica imposta dall'art. 88 del Trattato. Ciò, ovviamente, lasciando impregiudicati gli effetti di decisioni della Commissione che potrebbero intervenire nella materia.

La qualificazione delle misure fiscali in contestazione come aiuto di Stato può essere dichiarata dalla Corte comunitaria in via pregiudiziale a prescindere dall'adozione, da parte della Commissione, di una decisione di (in) compatibilità dell'aiuto, come emerge dalle sentenze 1 dicembre 1998, C - 200/97, *Ecotrade*, e 17 giugno 1999, C - 2 95/97, *Industrie Aeronautiche e Meccaniche Piaggio s.p.a.* Nella seconda sentenza la Corte, dopo aver qualificato come aiuto di Stato alcuni aspetti della normativa italiana sull'insolvenza delle grandi imprese (D.L. 30 gennaio 1979, n. 26, convertito nella L. 3 aprile 1979, n. 95), ha espressamente censurato (punti da 44 a 49) il fatto che la Commissione, ritenendo erroneamente trattarsi di aiuti preesistenti, e perciò non soggetti al suo controllo, non avesse adottato alcuna decisione finale nella procedura aperta per la verifica di compatibilità. Pertanto, a prescindere da una decisione della Commissione sulla (in) compatibilità dell'aiuto, la statuizione della Corte di Giustizia -integrata dalle verifiche demandate al giudice nazionale - sulla qualificazione della misura in contestazione come aiuto costituisce una base giuridica per l'esercizio dei poteri dello stesso giudice nazionale in relazione alla (il) legalità dell'aiuto stesso e, in particolare, per negare applicazione alla misura, legislativa o amministrativa, che prevede l'aiuto. È, infatti, *jus receptum* nella giurisprudenza comunitaria che la decisione della Commissione, la quale abbia dichiarato la compatibilità dell'aiuto, non può mai costituire una sanatoria della illegalità dello stesso, previsto o erogato prima di tale decisione. Inefficacia diretta dell'art. 88 (ex 93), par. 3, del Trattato comporta, secondo una costante giurisprudenza comunitaria, che un atto normativo interno che comporti una misura di aiuto non preventivamente notificata alla Commissione CE e da questa non dichiarata compatibile col mercato comune deve essere disapplicato dai giudici e dalle altre autorità nazionali: in materia fiscale, quindi, l'Amministrazione finanziaria non può riconoscere un'agevolazione che abbia i caratteri dell'aiuto e che non abbia superato il vaglio di compatibilità demandato alla Commissione.

B) Sull'applicazione del concetto di abuso del diritto Quanto all'abuso del diritto, ove la pratica venisse considerata abusiva, il risultato sarebbe semplicemente quello dell'inopponibilità della forma giuridica societaria cooperativa all'amministrazione finanziaria, la quale potrebbe pretendere l'osservanza della disciplina fiscale ordinaria applicabile alle società.

2.3.6. In conclusione, poichè questa Corte è Giudice di ultima istanza,

devono essere proposti alla Corte di Giustizia i seguenti quesiti:

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

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

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

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

Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia comporta la sospensione della presente causa, à sensi dell'art. 234 del Trattato CE.

P.Q.M. - La Corte di Cassazione

sospende il giudizio e rimette alla Corte di giustizia delle Comunità Europee, affinché la stessa, à sensi dell'art. 234 del Trattato CE, renda una pronuncia interpretativa sulle questioni pregiudiziali enunciate in motivazione, seguenti atti: sentenza della Commissione tributaria centrale; ricorso per cassazione del Ministero delle Finanze;

controricorso di M.F.

4) richiesta di informazioni rivolta alla Commissione Europea con ordinanza 26 gennaio 2006, [n. 3525](#).

Note:

[\(1\)](#) Identici quesiti sono posti nelle ordinanze 3031 e [3030](#).

In precedenza, sull'argomento la Corte aveva (con ordinanza [n. 3525](#) del 17 febbraio 2006, con Commento di Adele Sarti) inoltrato una richiesta di informativa alla Commissione dell'Unione europea.

Cfr. in tema di abuso di diritto la sentenza [n. 21221](#) del 29 settembre 2006
