RETTENS DOM (Femte Afdeling)

1. juli 2010 *

I sag T-335/08,

BNP Paribas, Paris (Frankrig),

Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL), Rom (Italien),

ved avvocati R. Silvestri, G. Escalar og M. Todino,

sagsøgere,

mod

Europa-Kommissionen ved V. Di Bucci og E. Righini, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

* Processprog: italiensk.

angående en påstand om annullation af Kommissionens beslutning 2008/711/EF af 11. marts 2008 om Italiens statsstøtte C 15/07 (ex NN 20/07) i form af skattelettelser for en række kreditinstitutter i forbindelse med omstrukturering (EUT L 237, s. 70),

har

RETTEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Vilaras (refererende dommer), og dommerne M. Prek og V.M. Ciucă,

justitssekretær: fuldmægtig T. Weiler,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 21. januar 2010,

afsagt følgende

Dom

Sagens baggrund

De omhandlede italienske retsforskrifter

1 I 1990 blev tilførsel af en virksomhedsgren i italiensk ret i skattemæssig henseende sidestillet med salg af aktiver og medførte således betaling af selskabsskat af forskellen mellem de tilførte aktivers nutidsværdi og deres skattemæssige værdi.

2 Med henblik på at rationalisere udøvelsen af bankvirksomhed i Italien og især at gøre det muligt for offentlige foretagender inden for banksektoren at være retligt organiseret som aktieselskab, hvilket blev anset for mere velegnet, blev der ved legge n° 218 su disposizioni in materia di ristrutturazione e integrazione patrimoniale degli istituti di credito di diritto pubblico (lov nr. 218 om bestemmelser vedrørende omstrukturering og konsolidering af offentligretlige kreditinstitutters kapitalgrundlag) af 30. juli

1990 (GURI nr. 182 af 6.8.1990, herefter »lov 218/1990«) indført en skattemæssig undtagelsesordning, som skulle gøre det lettere at overføre anlægsaktiver og andre bankaktiver, som ejes af disse offentlige foretagender, til eksisterende eller nyoprettede private kreditinstitutter (artikel 1 og artikel 7, stk. 2, i lov 218/1990).

3 I henhold til denne ordning blev 85% af værdien af en kapitalgevinst, der blev realiseret ved tilførsel af aktiver fra et offentligretligt kreditinstitut til et privatretligt kreditinstitut til gengæld for aktier i dette privatretlige kreditinstitut, ikke anerkendt skattemæssigt — og blev dermed ikke beskattet — før denne kapitalgevinst faktisk blev realiseret, det være sig i form af det indskydende foretagendes udlodning af dividende til aktionærerne fra dets obligatoriske regnskabsmæssige reserve (svarende til forskellen mellem den bogførte værdi af de modtagne aktier og den skattemæssige værdi af de tilførte aktiver), af det indskydende foretagendes salg af de modtagne aktier eller af det modtagende selskabs salg af de tilførte aktiver.

4 Til gengæld blev det indskydende foretagende straks beskattet af de resterende 15% af den kapitalgevinst, der blev realiseret i forbindelse med tilførslen af aktiver, med den normale selskabsskattesats. I forbindelse med denne beskatning måtte beløbet svarende til 15% af kapitalgevinsten medtages som en forøgelse af den skattemæssige værdi af de aktier, der var modtaget til gengæld for tilførslen, og af den skattemæssige værdi af de tilførte aktiver i henholdsvis det indskydende foretagendes og det modtagende selskabs regnskaber.

5 Følgelig indebar denne til dels skattemæssigt neutrale ordning, som blev indført ved lov 218/1990, en dobbelt uoverensstemmelse mellem de skattemæssige og de bogførte værdier, nemlig en uoverensstemmende skattemæssig værdi både af de tilførte aktiver (i det modtagende selskabs regnskab) og af aktierne modtaget til gengæld herfor (i det indskydende foretagendes regnskab). Mens de bogførte værdier af de tilførte aktiver

og af aktierne modtaget til gengæld herfor svarede til disse aktivers nutidsværdi på tidspunktet for tilførslen, svarede disse aktivers og aktiers skattemæssige værdier til aktivernes skattemæssige værdi, mens de tilhørte det indskydende foretagende, forhøjet med andelen på 15% af den realiserede kapitalgevinst, der blev beskattet straks.

6 Ifølge artikel 2 i legge nº 489 su proroga del termine di cui all'articolo 7, comma 6, della legge 30 luglio 1990, nº 218, recante disposizioni per la ristrutturazione e la integrazione del patrimonio degli istituti di credito di diritto pubblico, nonche'altre norme sugli istituti medesimi (lov nr. 489, der navnlig vedrører udsættelse af den frist, der var fastsat i artikel 7, stk. 6, i lov 218/1990) af 26. november 1993 (GURI nr. 284 af 3.12.1993) skulle de offentlige kreditinstitutter, hvis kapitalgrundlag helt eller i overvejende grad ejedes af staten, omdannes til aktieselskaber inden den 30. juni 1994 efter fremgangsmåden fastsat i lov 218/1990.

7 Foruden den til dels skattemæssigt neutrale ordning, som blev indført ved lov 218/1990, og som specifikt tilsigtede en omstrukturering af den offentlige banksektor i Italien, gennemførte Den Italienske Republik Rådets direktiv 90/434/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 1) ved decreto legislativo nº 544 su attuazione della direttiva del Consiglio 90/434/CEE relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli altri scambi concernenti società di Stati membri diversi (lovdekret nr. 544 om gennemførelse af direktiv 90/434/EØF) af 30. december 1992 (GURI nr. 9 af 13.1.1993). Direktivet havde til formål gennem indførelse af en fælles beskatningsordning at bringe konkurrencefordrejninger som følge af nationale lovgivninger til ophør og at gøre det lettere at foretage transaktioner med henblik på omstrukturering af selskaber i forskellige medlemsstater ved at undgå, at iværksættelsen af sådanne transaktioner udløste beskatning, samtidig med at de finansielle interesser i de berørte medlemsstater blev tilgodeset (første til sjette betragtning til direktiv 90/434).

8 Direktiv 90/434 og de italienske bestemmelser om gennemførelse heraf fastsatte en ordning med skatteneutralitet, som lignede den ved lov 218/1990 indførte ordning, bortset fra at bestemmelserne indførte en fuldstændig skatteneutralitet, hvilket indebar, at en realiseret kapitalgevinst ikke straks skulle beskattes delvist, og at bestemmelserne ikke indebar en dobbelt uoverensstemmelse mellem de skattemæssige og de bogførte værdier, dvs. både angående de modtagne aktier og de tilførte aktiver, men kun en uoverensstemmende skattemæssig værdi af de tilførte aktiver, dvs. kun i det modtagende selskabs regnskab.

9 Ved artikel 23 i decreto legislativo nº 41 su misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse (lovdekret nr. 41 om hasteforanstaltninger med henblik på sanering af de offentlige finanser og på beskæftigelse i de dårligst stillede regioner) af 23. februar 1995 (GURI nr. 45 af 23.2.1995, herefter »lovdekret 41/1995«) indrømmede den italienske lovgiver for første gang de selskaber, der havde fået tilført aktiver i medfør af lov 218/1990, mulighed for at justere den skattemæssige værdi af de tilførte aktiver og af aktierne modtaget af de indskydende foretagender i forhold til de højere bogførte værdier af disse aktiver og aktier, hvilket både fjernede de uoverensstemmende skattemæssige værdier og frigav den udskudte beskatning af den obligatoriske reserve i de indskydende foretagenders regnskaber. Denne justering var betinget af, at selskabet, som havde modtaget tilførte aktiver, betalte en substitutionsskat på 14% for blot at kunne justere den skattemæssige værdi af de tilførte aktiver eller på 18% for at kunne justere den skattemæssige værdi af både disse aktiver og af de af det indskydende foretagende modtagne aktier. Såfremt justeringsmuligheden udnyttedes, skulle den anvendes på alle de aktiver, der var tilført inden for rammerne af en omstrukturering i henhold til lov 218/1990, men kunne ikke omfatte andre aktiver med en lavere skattemæssig værdi end den bogførte værdi.

10 Da direktiv 90/434 kun fandt anvendelse på omstrukturering af selskaber i forskellige medlemsstater, udvidede Den Italienske Republik ved decreto legislativo nº 358 su riordino delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione et permuta di partecipazioni (lovdekret nr. 358

om omstrukturering af indkomstskat ved salg og tilførsel af virksomheder, fusion, spaltning og tilførsel af kapitalandele) af 8. oktober 1997 (GURI nr. 249 af 24.10.1997, herefter »lovdekret 358/1997«) selv ordningen med skatteneutralitet til at omfatte omstrukturering af selskaber på det italienske område, hvorved de erhvervsdrivende fik en alternativ mulighed, som indebar, at kapitalgevinsten beskattedes straks.

11 Ordningen med skatteneutralitet blev fastsat ved artikel 4 i lovdekret 358/1997. I henhold til denne ordning var tilførsel af aktiver i form af en gren af en virksomhed mellem selskaber på det italienske område skattemæssigt neutral, forudsat at de tilførte aktivers skattemæssige værdi blev tillagt værdien af de aktier, der blev modtaget af det indskydende selskab, og at de modtagne aktiver blev tillagt den skattemæssige værdi, som de havde, mens de tilhørte det indskydende selskab (tilførsel efter skatteneutral ordning).

12 Dermed indebar denne ordning med skatteneutralitet i artikel 4 i lovdekret 358/1997 ligesom ordningen i lov 218/1990 en dobbelt uoverensstemmelse mellem de skattemæssige og de bogførte værdier, nemlig både angående de tilførte aktiver (i det modtagende selskabs regnskab) og aktierne modtaget til gengæld for disse aktiver (i det indskydende selskabs regnskab).

13 Med hensyn til den alternative mulighed, hvorefter kapitalgevinsten beskattedes straks, fulgte det af artikel 3 i lovdekret 358/1997, at der skulle betales en substitutionsskat på 19% af den ved omstruktureringen realiserede kapitalgevinst. På grund af denne skattemæssige anerkendelse af kapitalgevinsten var der ingen uoverensstemmelser mellem den skattemæssige og den bogførte værdi af aktiverne (tilførsel efter skatteneutral ordning).

14 Ved legge nº 342 su misure in materia fiscale (lov nr. 342 om foranstaltninger på skatteområdet) af 21. november 2000 (det almindelige tillæg til GURI nr. 276 af 25.11.2000, herefter »lov 342/2000«) indførte den italienske lovgiver tre midlertidige ordninger.

15 Med den første ordning, som fulgte af artikel 10 i lov 342/2000, tilsigtedes opskrivning af nogle af virksomhedernes aktiver. Denne bestemmelse gav selskaberne mulighed for at »opskrive materielle og immaterielle aktiver, bortset fra dem, der er omfattet af virksomhedens produktion eller handel, og kapitalandele i datterselskaber eller selskaber, som er forbundet i henhold til artikel 2359 i civillovbogen, når kapitalandelene udgør anlægsaktiver som dem, der står opført i årsregnskaber afsluttet senest den 31. december 1999«.

16 Ifølge artikel 12 i lov 342/2000 indebar denne ordning med opskrivning, at forhøjede værdier, som figurerede i regnskabet som følge af opskrivning, pålignedes en substitutionsskat på 19% for så vidt angik de afskrivningsberettigede aktiver og på 15% for de ikke-afskrivningsberettigede aktiver.

17 Den anden ordning, som var fastsat i artikel 14 i lov 342/2000, angik justering af den skattemæssige værdi i forhold til en højere bogført værdi af aktiverne nævnt i artikel 10 i lov 342/2000. Således bestemte artikel 14, at »bestemmelserne i artikel 12 kunne bringes i anvendelse i forbindelse med indkomstbeskatning af fysiske personer, indkomstbeskatning af juridiske personer og lokal skat af produktionsaktiviteter med henblik på anerkendelse af højere bogførte værdier i de i artikel 10 omhandlede regnskaber […] og af de i samme artikel 10 nævnte aktiver.«

18 Opskrivningen i henhold til artikel 10 i lov 342/2000, som var en regnskabsmæssig transaktion med skattemæssig virkning, og justeringen i henhold til samme lovs artikel 14, der var en skattemæssig transaktion, medførte tilsammen en såkaldt »skattemæssig« opskrivning i form af en opskrivning af de i regnskabet bogførte værdier til nutidsværdien og en justering af de uoverensstemmende skattemæssige værdier i forhold til de således opskrevne bogførte værdier.

19 Den tredje ordning omhandlede justering af den skattemæssige værdi i forhold til den bogførte værdi i regnskabet hos de selskaber, som blev berørt af omstrukturering i henhold til lov 218/1990 eller til artikel 4 i lovdekret 358/1997. I denne henseende bestemte artikel 17-19 i lov 342/2000 følgende:

»*Artikel 17*

1. De selskaber, hvortil der sker tilførsler som omhandlet i artikel 7, stk. 2 og 5, i [lov 218/1990] [...] kan betale en [substitutionsskat] på 19% af differencen mellem værdien af de ved nævnte tilførsler modtagne aktiver og deres skattemæssigt anerkendte værdi. Værdien af de modtagne aktiver er den, der følger af årsregnskaber afsluttet før datoen for nærværende lovs ikrafttræden.

2. Den difference, der betales substitutionsskat af som omhandlet i stk. 1, anses for en skattemæssigt anerkendt udgift for de aktiver, som denne difference kan henføres til fra og med det regnskabsår, der følger efter det regnskabsår, der er nævnt i stk. 1. Differencen omfatter ligeledes en skattemæssigt anerkendt udgift til de aktier, som det indskydende selskab eller foretagende har modtaget, der er begrænset til værdien af disse aktier ifølge årsregnskabet eller regnskabet for det igangværende regnskabsår på den i stk. 1 nævnte dato for regnskabsårets udgang. Der udtages følgelig skat med

samme beløb for de reservefonde, der er oprettet på grundlag af de højeste bogførte værdier på tidspunktet for tilførslen [...]

3. De i stk. 1 nævnte selskaber kan i stedet for den i samme stykke omhandlede substitutionsskat anvende en substitutionsskat på 15%. I sådanne tilfælde anerkendes den difference, hvoraf der betales substitutionsskat, ikke skattemæssigt for det indskydende selskab eller foretagende.

[...]

5. Anmodningen om anvendelse af substitutionsskat skal fremsættes i selvangivelsen for det igangværende skatteår ved datoen for nærværende lovs ikrafttræden. Substitutionsskatten skal betales i højst tre årlige lige store rater [...]

Artikel 18

1. For så vidt angår de selskaber, der har tilført aktiver i den forstand, hvori udtrykket anvendes i artikel 7, stk. 5, i [lov 218/1990], anses forskellen mellem værdien af de modtagne aktier og deres skattemæssigt anerkendte værdi for at være realiseret, forudsat at der betales en substitutionsskat […] på 19% deraf efter fremgangsmåden og inden for fristen fastsat i artikel 17. Værdien af de modtagne aktier er den, der følger af årsregnskaber afsluttet før datoen for nærværende lovs ikrafttræden.

2. Den difference, der betales substitutionsskat af som omhandlet i stk. 1, anses for en skattemæssigt anerkendt udgift til de aktier, der er modtaget. De reservefonde, der er oprettet på grundlag af de højeste bogførte værdier på tidspunktet for tilførslen, skal beskattes af et beløb svarende til den nævnte difference med fradrag af substitutionsskatten. Den difference, hvoraf der betales substitutionsskat, anerkendes ikke i skattemæssig henseende for de selskaber, der modtager aktiver [...]

Artikel 19

Bestemmelserne i artikel 17 finder også anvendelse på personer, der modtager tilførsler som fastsat i artikel 4, stk. 1, i [lovdekret 358/1997].«

20 Artikel 20 i lov 342/2000 indeholdt detaljerede regler for substitutionsskatten af kapitalgevinster og for det modsvarende skattefradrag for aktionærer, der fik udbetalt dividende af de anerkendte kapitalgevinster.

21 Ved artikel 3, stk. 1, i legge nº 448 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2002) (lov nr. 448 om bestemmelser vedrørende fastsættelsen af statens årlige og flerårige budgetter (finanslov 2002) af 28. december 2001 (det almindelige tillæg til GURI nr. 301 af 29.12.2001, herefter »lov 448/2001«) forlængede den italienske lovgiver ordningerne om opskrivning og om justering i artikel 10 og 14 i lov 342/2000, så de fandt anvendelse på aktiver bogført i årsregnskaber afsluttet inden den 31. december 2000 mod betaling af substitutionsskatten til uændrede satser på 19% for de afskrivningsberettigede aktiver og på 15% for de ikke-afskrivningsberettigede aktiver.

22 Ved artikel 3, stk. 11, i lov 448/2001 forlængede den italienske lovgiver justeringsordningen fastsat i artikel 17-19 i lov 342/2000, så den fandt anvendelse på aktiver bogført i årsregnskaber afsluttet inden den 31. december 2001, og fastsatte satserne for substitutionsskat til 12% og til 9% afhængigt af justeringens omfang.

23 Der blev gennemført en reform af den italienske selskabsskatteordning i 2003 ved decreto legislativo nº 344 su riforma dell'imposizione sul reddito delle societa, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, nº 80 (lovdekret nr. 344 om skattereform af selskabers indkomst i henhold til artikel 4 i lov nr. 80 af 7.4.2003) af 12. december 2003 (det almindelige tillæg til GURI nr. 291 af 16.12.2003).

24 Ved legge nº 350 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004) (lov nr. 350 om bestemmelser vedrørende fastsættelsen af statens årlige og flerårige budgetter (finanslov 2004) af 24. december 2003 (det almindelige tillæg til GURI nr. 299 af 27.12.2003, herefter »lov 350/2003«) forlængede den italienske lovgiver anvendeligheden af ordningerne om opskrivning og om justering i lov 342/2000.

25 Artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 bestemmer:

»I artikel 10 [i lov 342/2000] erstattes sætningsleddet »afsluttet senest den 31. december 1999« med »afsluttet senest den 31. december 2002«. Skyldig substitutionsskat i henhold til de i dette stykke nævnte bestemmelser skal betales som tre årlige ydelser, inden udbetaling af overskydende indkomstskat forfalder, af følgende størrelse: 50% i 2004, 25% i 2005 og 25% i 2006.«

26 Denne bestemmelse ændrede dermed artikel 10 i lov 342/2000, så virksomhederne fik mulighed for at anvende ordningen for frivillig opskrivning på aktiver bogført i årsregnskaber afsluttet senest den 31. december 2002.

27 Bestemmelsen gav også virksomhederne mulighed for at påberåbe sig justeringsordningen fastsat i artikel 14 i lov 342/2000. Artikel 14 gav dem nemlig mulighed for at påberåbe sig justeringsordningen for samme aktiver som dem, der kunne være genstand for ordningen om opskrivning fastsat i artikel 10 i lov 342/2000. Følgelig fik alle virksomheder mulighed for at undgå uoverensstemmelse mellem den skattemæssige og den bogførte værdi af aktiverne ved at betale en substitutionsskat på 19% for de afskrivningsberettigede aktiver og på 15% for de ikke-afskrivningsberettigede aktiver.

28 Artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 bestemmer:

»Bestemmelserne i artikel 17, 18 og 20 i [lov 342/2000] kan ligeledes finde anvendelse på aktiver bogført i regnskaber for det den 31. december 2003 igangværende regnskabsår. I så fald reduceres substitutionsskattesatsen på 19% til 12% og satsen på 15% til 9%. Skyldig substitutionsskat i henhold til de i dette stykke nævnte bestemmelser skal betales som tre årlige ydelser, uden renter, inden udbetaling af overskydende indkomstskat forfalder, af følgende størrelse: 50% i 2004, 25% i 2005 og 25% i 2006. Der skal anmodes om anvendelse af substitutionsskat i selvangivelsen for det skatteår, hvor værdierne frigøres.«

29 Denne bestemmelse, som forlængede anvendelsen af artikel 17, 18 og 20 i lov 342/2000 og reducerede substitutionsskattesatsen til 12% og 9% afhængigt af justeringens omfang, indebar ikke en forlængelse af anvendelsen af lovens artikel 19 om justeringsmuligheden for så vidt angår selskabers tilførsler foretaget i henhold til ordningen med skatteneutralitet i artikel 4 i lovdekret 358/1997.

Den administrative procedure og den anfægtede beslutning

30 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber fandt ved en indledende undersøgelse af artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003, at denne bestemmelse lod til at indebære en statsstøtte, der er uforenelig med fællesmarkedet, hvorefter den ved skrivelse af 30. maj 2007 underrettede Den Italienske Republik om, at den ville indlede den formelle undersøgelsesprocedure efter artikel 88, stk. 2, EF (herefter »beslutningen om at indlede proceduren«). Denne beslutning blev offentliggjort i *Den Europæiske Unions Tidende* af 7. juli 2007 (EUT C 154, s. 15).

31 Kommissionen opfordrede i beslutningen om at indlede proceduren Den Italienske Republik og de interesserede parter til at fremsætte deres bemærkninger og modtog bemærkninger fra Den Italienske Republik og bl.a. fra bankkoncernen Paribas, som Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) er en del af.

32 Den 11. marts 2008 vedtog Kommissionen beslutning 2008/711/EF om Italiens statsstøtte C 15/07 (ex NN 20/07) i form af skattelettelser for en række kreditinstitutter i forbindelse med omstrukturering (EUT L 237, s. 70, herefter »den anfægtede beslutning«).

33 I den anfægtede beslutning beskrev Kommissionen reglerne om beskatningen af kapitalgevinster i det italienske skattesystem (den anfægtede beslutnings betragtning 13-56), den administrative procedure og Den Italienske Republiks og de interesserede parters bemærkninger (den anfægtede beslutnings betragtning 57-79), hvorefter den vurderede artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 i lyset af statsstøttereglerne.

34 Efter at have fastslået, at betingelsen om, at der skal foreligge brug af statsmidler, for at foranstaltningen kan betragtes som statsstøtte, var opfyldt (den anfægtede beslutnings betragtning 81), efterprøvede Kommissionen betingelsen vedrørende en selektiv fordel, og om den var berettiget på grundlag af ordningens art (den anfægtede beslutnings betragtning 82-107).

35 I denne forbindelse mindede Kommissionen om sin stillingtagen, hvorefter ordningerne med skatteneutralitet, som blev indført ved lov 218/1990 og ved artikel 4 i lovdekret 358/1997, ikke skulle betragtes som statsstøtte, idet den er af den opfattelse, at udskydelsen af skatten og dermed skatteneutraliteten var begrundet i skattesystemets særlige karakter (den anfægtede beslutnings betragtning 82-86).

36 Vedrørende justeringsordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 vurderede Kommissionen, at den gav ret til en forhøjelse af den skattemæssige værdi, hvoraf der skulle have været betalt normal selskabsskat, hvis ikke der havde eksisteret en særlig substitutionsskat som i det foreliggende tilfælde. Kommissionen anførte, at fastsættelse af en substitutionsskat med en lavere sats end den normale principielt kan være berettiget, for så vidt som skatten er en teknisk foranstaltning til at lette den skattemæssige anerkendelse af kapitalgevinster (den anfægtede beslutnings betragtning 87, første og sidste punktum).

37 Den tilføjede dog, at en sådan gunstig skattejustering kun kan være berettiget, hvis den er objektivt tilgængelig på de samme betingelser for alle former for skattemæssig anerkendelse af tilsvarende kapitalgevinster, herunder dem, der opstår i forbindelse med omstruktureringer, der ikke er omfattet af lov 218/1990, inklusive omstrukturering af andre kreditinstitutter (den anfægtede beslutnings betragtning 88).

38 Kommissionen vurderede, at justeringerne i henhold til lov 342/2000 og 448/2001, som var tilgængelige mod betaling af en substitutionsskat på samme betingelser for alle virksomheder, der havde valgt at anerkende de tidligere realiserede kapitalgevinster, men som midlertidigt ikke var anerkendt i henhold til lov 218/1990 og lovdekret 358/1997, udgjorde generelle skatteforanstaltninger, der var begrundede i skattesystemets særlige karakter og derfor ikke skulle betragtes som statsstøtte (den anfægtede beslutnings betragtning 89).

39 Derimod mente Kommissionen ikke, at skattejusteringen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 udgjorde en generel foranstaltning, da den gjaldt realiserede kapitalgevinster hos visse kreditinstitutter udelukkende i forbindelse med omstruktureringer i henhold til lov 218/1990 (den anfægtede beslutnings betragtning 90 og 93).

40 Kommissionen mente, at denne beskatningsordning havde medført en fordel svarende til forskellen mellem den skat, der faktisk var betalt for at justere aktivernes værdi, og den normale skat, der skulle have været betalt, hvis den samme justering var blevet foretaget uden hensyn til artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 (den anfægtede beslutnings betragtning 91), og den bemærkede bl.a., at substitutionsskatten var blevet betalt i tre årlige rater uden renter, mens den normale skat skulle have været betalt i 2004 (den anfægtede beslutnings betragtning 92).

41 Kommissionen gengav de interesserede parters bemærkninger, som for det første bestod i, at ingen af støttemodtagerne ville have justeret deres aktivers værdi, hvis de herved var blevet pålignet den normale skat, for det andet at de andre selskaber, der ikke var berørte af omstruktureringerne i henhold til lov 218/1990, havde draget fordel af den implicitte ordning for skattejustering i artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 efter de, stort set tilsvarende, generelle bestemmelser i artikel 14 i lov 342/2000, og for det tredje at der måtte tages hensyn til den skat, som blev betalt i forbindelse med de oprindelige tilførsler, og at der derfor faktisk ikke var nogen fordel (den anfægtede beslutnings betragtning 94 og 95).

42 Kommissionen »[fastholdt] dog, at ordningen i artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 ikke [indebar] en skattejustering af uensartede værdier som følge af skattemæssigt neutrale omstruktureringer, men [var] en ordning for skattemæssig opskrivning, der [gav] mulighed for realisering af de skjulte kapitalgevinster som følge af justeringen af den skattemæssige værdi af de støttemodtagende virksomheders aktiver efter deres nutidsværdi«. Den »[mente] ikke, at de to ordninger [var sammenlignelige], eller at ordningen for skattemæssig opskrivning efter artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 [svarede] til skattejusteringsordningen i artikel 2, stk. 26, i samme lov i betragtning af forskellen mellem de to ordningers substitutionsskattesatser« (den anfægtede beslutnings betragtning 96).

43 Kommissionen konkluderede derfor, at de selskaber, der justerede deres aktivers skattemæssige værdi i henhold til artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003, opnåede en særlig fordel i form af forskellen mellem den normale skattesats i forbindelse med anerkendte overskud og den særlige substitutionsskat pålagt de samme overskud (den anfægtede beslutnings betragtning 97).

44 Kommissionen omtalte de interesserede parters argument, hvorefter den lave substitutionsskattesats i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 ikke var selektiv, da den var berettiget af de særlige faktiske og retlige elementer, der kendetegnede beskatningen af kapitalgevinster i forbindelse med omstruktureringer i henhold til lov 218/1990, og hvorefter Den Italienske Republik ikke efter alle disse år kunne være berettiget til at beskatte sådanne kapitalgevinster på samme måde som kapitalgevinster ved andre omstruktureringer af selskaber (den anfægtede beslutnings betragtning 98), og den vurderede herefter, at ordningen med delvis skatteneutralitet i lov 218/1990, uanset dens særlige karakter, stort set svarede til ordningen med fuld skatteneutralitet i lovdekret 358/1997, og at den italienske lovgiver burde have behandlet dem ens i forbindelse med de i 2003 fastsatte bestemmelser om skattemæssig anerkendelse af udskudte kapitalgevinster (den anfægtede beslutnings betragtning 99).

45 I den anfægtede beslutnings betragtning 100 gav Kommissionen desuden udtryk for den opfattelse, at anvendelsen af en lavere skattesats ikke blot kunne betragtes som kompensation for en højere beskatning af kapitalgevinster, som var opnået ved omstruktureringer inden for banksektoren i henhold til lov 218/1990, og som var blevet udloddet til aktionærerne som dividende, i forhold til beskatningen af kapitalgevinster udloddet som dividende ved andre skatteneutrale omstruktureringer. En sådan betragtning kan ifølge Kommissionen ikke gøres gældende, da anvendelse af forskellige substitutionsskatter på kapitalgevinster ikke altid kan være begrundet i de forskellige skattebyrder, når de udskudte kapitalgevinster udloddes som dividende. Kommissionen bemærkede, at det, hvis man accepterede en sådan begrundelse, ville være ensbetydende med, at man accepterede anvendelse af forskellige faktiske selskabsskattesatser på en række virksomheder, blot fordi de havde deltaget i bestemte, af staten foretrukne, former for omstrukturering.

46 Desuden mente Kommissionen, at skattefordelen som følge af anvendelsen af justeringsordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 ikke kunne betragtes som »de minimis«-støtte, og at en angiveligt ubetydelig fordel ikke i sig selv er en tilstrækkelig

grund til at udelukke, at der er tale om statsstøtte, samt at det i øvrigt er umuligt at påberåbe sig »de minimis«-undtagelsen for så vidt angår en foranstaltning, der ikke omfatter gennemsigtig støtte (den anfægtede beslutnings betragtning 101 og 102).

47 Endvidere fandt Kommissionen, at justeringsordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 ikke indebar en tilpasning af den generelle ordning til de særlige forhold, der kendetegner banksektoren, men snarere medførte en selektiv fordel, som forbedrede konkurrenceevnen for de kreditinstitutter, der var berørt af omstruktureringerne i henhold til lov 218/1990. Ordningen var heller ikke en ny version af den ordning, der blev indført ved lov 342/2000, da justeringer efter lov 350/2003 havde begrænset rækkevidde i forhold til den generelle justering efter lov 342/2000 (den anfægtede beslutnings betragtning 105 og 106).

48 Kommissionen konkluderede, at den fordel, som en række kreditinstitutter opnåede efter lov 350/2003, og som bestod i anvendelse af en særlig substitutionsskat på realiserede overskud gennem tilførsel af aktiver i stedet for den normale skattesats, skulle betragtes som en særlig fordel, der ikke var begrundet i skattesystemets art (den anfægtede beslutnings betragtning 107).

49 Kommissionen fandt, at betingelserne om konkurrencefordrejning og påvirkning af samhandelen mellem medlemsstaterne var opfyldt (den anfægtede beslutnings betragtning 108-110), og at ingen af de i artikel 87, stk. 2 og 3 fastsatte undtagelser fandt anvendelse (den anfægtede beslutnings betragtning 111-116), hvorefter den konkluderede, at den omhandlede ordning var uforenelig med fællesmarkedet (den anfægtede beslutnings betragtning 117).

50 Kommissionen vurderede, at det var en ulovlig støtte, som skulle tilbagesøges, men den mente, at tilbagesøgningen kun skulle vedrøre »differencen i forhold til det beløb, som støttemodtager[ne] skulle have betalt, hvis der havde været anvendt andre skatteordninger, som det var muligt at anvende på daværende tidspunkt«. Kommissionen mente ikke, at anvendelsen af den alternative ordning for skattemæssig opskrivning efter artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 i denne sag var en rent teoretisk, men en hensigtsmæssig valgmulighed, som de pågældende støttemodtagere kunne have anvendt med henblik på skattemæssig anerkendelse af deres aktivers faktiske værdi (den anfægtede beslutnings betragtning 118). Selv om justeringer og opskrivninger ikke er sammenlignelige transaktioner, mente Kommissionen nemlig, at de pågældende kreditinstitutter højst sandsynligt ville have valgt den generelle opskrivningsordning efter artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003, hvis justeringsordningen ikke havde eksisteret på daværende tidspunkt (den anfægtede beslutnings betragtning 119).

51 Derfor konkluderede Kommissionen, at tilbagesøgningen skulle begrænses til forskellen mellem den skat, der skulle betales for at opskrive aktiverne i henhold til artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003, og den skat, der faktisk var betalt i henhold til samme lovs artikel 2, stk. 26 (den anfægtede beslutnings betragtning 120).

52 Følgelig besluttede Kommissionen følgende:

»*Artikel 1*

[Den Italienske Republiks] skattemæssige undtagelsesordning, der er omhandlet i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003, indebærer statsstøtte og er uforenelig med fællesmarkedet.

Artikel 2

[Den Italienske Republik] ophæver den i artikel 1 omhandlede ordning.

Artikel 3

1. [Den Italienske Republik] træffer alle nødvendige foranstaltninger for at tilbagesøge den støtte, som ulovligt er ydet støttemodtagerne ved anvendelse af den substitutionsskat, der er fastsat i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 om skattemæssig anerkendelse af kapitalgevinster i forbindelse med omstruktureringer i henhold til lov 218/1990.

2. Det beløb, der skal tilbagesøges, er forskellen mellem den skat, som ville være blevet betalt, hvis støttemodtagerne havde anvendt den ordning med skattemæssig opskrivning, der er omhandlet i artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003, og det faktisk udbetalte beløb i henhold til artikel 2, stk. 26, i samme lov.

3. Tilbagebetalingen sker omgående og i overensstemmelse med gældende procedurer i den nationale lovgivning, forudsat at disse giver mulighed for omgående og effektiv gennemførelse af denne beslutning.

[...]

Artikel 5

Denne beslutning er rettet til Den Italienske Republik.«

Retsforhandlinger og parternes påstande

53 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 14. august 2008 har sagsøgerne, BNP Paribas (herefter »BNP«) og BNL, anlagt denne sag.

54 På grundlag af den refererende dommers rapport har Retten (Femte Afdeling) besluttet at indlede den mundtlige forhandling. Parterne har afgivet mundtlige indlæg og besvaret Rettens mundtlige spørgsmål under retsmødet den 21. januar 2010.

55 Sagsøgerne har nedlagt følgende påstande:

— Sagen antages til realitetsbehandling.

— Den anfægtede beslutning annulleres.

56 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

— Sagen afvises.

— Subsidiært frifindes Kommissionen, idet søgsmålet er ugrundet.

— Sagsøgerne tilpligtes at betale sagens omkostninger.

Retlige bemærkninger

Formaliteten

Parternes argumenter

57 Kommissionen har, uden at indgive et særskilt dokument med begæring om sagens afvisning i henhold til artikel 114, stk. 1, i Rettens procesreglement, bestridt, at det af sagsøgerne anlagte søgsmål bør antages til realitetsbehandling. Den anfægtede beslutning, hvorved den har kvalificeret den omhandlede beskatningsordning som en

ulovlig statsstøtte, der er uforenelig med fællesmarkedet, og pålagt Den Italienske Republik at tilbagesøge den ydede støtte, er nemlig en almengyldig retsakt. Sagsøgernes egenskab af faktiske støttemodtagere i henhold til denne ordning bevirker ikke, at de må anses for at være individuelt berørte og kan anlægge et annullationssøgsmål.

58 Kommissionen har støttet sin indsigelse på Domstolens og Rettens praksis, der rummer adskillige tilfælde af afvisning af søgsmål anlagt af faktiske eller potentielle modtagere i henhold til en støtteordning med påstand om annullation af beslutninger, der fastslår, at disse ordninger er uforenelige med fællesmarkedet.

59 Kommissionen har ikke set bort fra, at Retten i nogle domme omvendt har antaget visse søgsmål, som var anlagt af modtagere i henhold til uforenelige støtteordninger, til realitetsbehandling med den begrundelse, at sagsøgerne skulle tilbagebetale den støtte, som de havde fået udbetalt i medfør af disse ordninger. Kommissionen har imidlertid sat spørgsmålstegn ved, om denne retspraksis overholder principperne for annullationssøgsmål anlagt af private.

60 For det tilfælde, at Retten fastslår, at sagen kan antages til realitetsbehandling på grundlag af de faktiske støttemodtageres egenskab heraf, har Kommissionen subsidiært nærmere bestemt gjort gældende, at BNL ikke har søgsmålskompetence, da selskabet ikke kan anses for at være den faktiske støttemodtager i henhold til de omhandlede foranstaltninger, eftersom det selskab, der ejer virksomheden, som dengang havde modtaget en tilførsel inden for rammerne af den ordning med skatteneutralitet, der var fastsat i artikel 7 i lov 218/1990 (herefter »tidligere BNL«), er blevet en del af BNP. Det forhold, at BNL ved tilførsel har fået en gren af det tidligere BNL bestående i bankvirksomhed, har ingen sammenhæng med BNL's modtagelse af støtte og tilbagebetaling heraf. Såfremt det i kraft af omstændigheder, som Kommissionen er ubekendt med, måtte vise sig, at det er BNL og ikke BNP, der skal tilbagebetale støtten, har Kommissionen mere subsidiært anført, at søgsmålet ikke kan antages til realitetsbehandling, da det er anlagt af BNP.

61 Sagsøgerne har bestridt Kommissionens argumentation. Retspraksis har klart anerkendt en individuel interesse hos de faktiske modtagere af støtte ydet i henhold til støtteordninger omhandlet i en beslutning fra Kommissionen, hvori det er fastslået, at de er uforenelige med fællesmarkedet, og medlemsstaten er pålagt en forpligtelse til at tilbagesøge den udbetalte støtte.

62 Kommissionens subsidiære argument er ikke relevant, da søgsmålet under alle omstændigheder kan antages til realitetsbehandling i forhold til mindst én af de to sagsøgere.

Rettens bemærkninger

63 En fysisk eller juridisk person kan anlægge sag til prøvelse af en beslutning, som er rettet til en anden person, såfremt beslutningen berører ham umiddelbart og individuelt.

64 Det følger af fast retspraksis, at andre fysiske eller juridiske personer end en beslutnings adressat kun kan gøre gældende, at de berøres individuelt, hvis beslutningen rammer dem på grund af visse egenskaber, som er særlige for dem, eller på grund af en faktisk situation, der adskiller dem fra alle andre og derfor individualiserer dem på lignende måde som adressaten for en sådan beslutning (Domstolens dom af 15.7.1963, sag 25/62, Plaumann mod Kommissionen, Sml. 1954-1964, s. 39, org.ref.: Rec. s. 197, på s. 223, og af 2.4.1998, sag C-321/95 P, Greenpeace Council m.fl. mod Kommissionen, Sml. I, s. 1651, præmis 7 og 28).

65 Domstolen har således fastslået, at en virksomhed i princippet ikke kan anlægge et annullationssøgsmål til prøvelse af en beslutning fra Kommissionen, der forbyder en støtteordning til fordel for en sektor, hvis virksomheden alene er berørt af denne beslutning på grund af, at den tilhører den pågældende sektor, og den potentielt kan drage fordel af støtten. En sådan beslutning fremtræder følgelig over for denne virksomhed som en generel foranstaltning, der finder anvendelse på objektivt afgrænsede situationer og har retsvirkninger for en gruppe personer, der er bestemt generelt og abstrakt (jf. Domstolens dom af 29.4.2004, sag C-298/00 P, Italien mod Kommissionen, Sml. I, s. 4087, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis, og af 17.9.2009, sag C-519/07 P, Kommissionen mod Koninklijke Friesland Campina, Sml. I, s. 8495, præmis 53; jf. også i denne retning Domstolens dom af 2.2.1988, forenede sager 67/85, 68/85 og 70/85, Kwekerij van der Kooy m.fl. mod Kommissionen, Sml. s. 219, præmis 15).

66 Domstolen fastslog dog også i dom af 19. oktober 2000, Italien og Sardegna Lines mod Kommissionen (forenede sager C-15/98 og C-105/99, Sml. I, s. 8855, præmis 34 og 35), at eftersom den sagsøgende virksomhed ikke alene var berørt af den anfægtede beslutning i den foreliggende sag som en virksomhed inden for søfartssektoren på Sardinien, der potentielt kunne drage fordel af støtteordningen for rederier på Sardinien, men ligeledes som faktisk modtager af en individuel støtte i henhold til denne ordning, som Kommissionen havde krævet tilbagesøgt, var virksomheden individuelt berørt af beslutningen, og dens søgsmål kunne antages til realitetsbehandling (jf. også i denne retning dommen i sagen Italien mod Kommissionen, nævnt i præmis 65 ovenfor, præmis 39).

67 Det skal således undersøges, om sagsøgerne kan betragtes som faktiske modtagere af en individuel støtte, der er ydet i henhold til en støtteordning, og som Kommissionen har krævet tilbagesøgt (jf. i denne retning Rettens dom af 20.9.2007, sag T-136/05, Salvat père & fils m.fl. mod Kommissionen, Sml. II, s. 4063, præmis 70, og af 4.3.2009, sag T-445/05, Associazione italiana del risparmio gestito og Fineco Asset Management mod Kommissionen, Sml. II, s. 289, præmis 49).

68 Til støtte herfor har sagsøgerne i deres skriftlige indlæg for Retten anført tre synspunkter, som Kommissionen ikke har bestridt.

69 For det første benyttede det tidligere BNL, da selskabet ejede den bankvirksomhed, der havde modtaget en tilførsel efter ordningen med skatteneutralitet i lov 218/1990, i sin selvangivelse for skatteåret 2003, indgivet den 29. oktober 2004, justeringsordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 for denne virksomheds aktiver.

70 For det andet overførte det tidligere BNL den 1. oktober 2007 sin bankvirksomhed i Italien, herunder de aktiver, som selskabet havde anvendt nævnte ordning på, til det nystiftede aktieselskab Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL), som er den anden sagsøger.

71 For det tredje blev det tidligere BNL den samme dag, umiddelbart efter overførslen, ved en fusion optaget i BNP, den første sagsøger, og BNP overtog i kraft af denne transaktion det tidligere BNL's rettigheder og forpligtelser og indtrådte dermed i alle det tidligere BNL's juridiske forhold, herunder dem, der var stiftet før fusionen.

72 Heraf følger, at den fordel, som det tidligere BNL har draget af den omtvistede beskatningsordning, blev overført til enten BNP ved fusionen nævnt i foregående præmis eller BNL ved overførslen af det tidligere BNL's bankvirksomhed til dette selskab, og at enten BNP eller BNL som følge heraf må betragtes som den faktiske modtager af den støtte, der blev ydet i henhold til den omhandlede ordning, og dermed som individuelt berørt af den anfægtede beslutning.

73 Sagsøgerne har som svar på et af Retten stillet spørgsmål anført, at BNP som følge af den nævnte fusion var den faktiske modtager i henhold til den omtvistede foranstaltning, hvilket er blevet tilført protokollatet for retsmødet.

74 Det følger heraf, at BNP er individuelt berørt af den anfægtede beslutning.

75 Vedrørende betingelsen om at være umiddelbart berørt bemærkes i forhold til denne sagsøger, at sagsøgeren i sin egenskab af faktisk støttemodtager er umiddelbart berørt af den anfægtede beslutning, da Den Italienske Republik ved artikel 3 i den anfægtede beslutning er pålagt at træffe alle nødvendige foranstaltninger for at søge den støtte, der er ydet i henhold til beskatningsordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003, tilbage fra støttemodtagerne.

76 Henset til de foregående betragtninger kan det foreliggende søgsmål antages til realitetsbehandling, for så vidt som det er anlagt af BNP.

77 Da der er tale om et fælles søgsmål, er det ikke er nødvendigt at undersøge, om den anden sagsøger har søgsmålskompetence (jf. Rettens dom af 3.9.2009, sag T-326/07, Cheminova m.fl. mod Kommissionen, Sml. II, s. 4877, præmis 68 og den deri nævnte retspraksis; jf. også i denne retning Rettens dom af 6.7.1995, forenede sager T-447/93 — T-449/93, AITEC m.fl. mod Kommissionen, Sml. II, s. 1971, præmis 82, af 22.10.1996, sag T-266/94, Skibsværftsforeningen m.fl. mod Kommissionen, Sml. II, s. 1399, præmis 51 og 52, og af 6.3.2002, forenede sager T-127/99, T-129/99 og T-148/99, Diputación Foral de Álava m.fl. mod Kommissionen, Sml. II, s. 1275, præmis 52).

Om realiteten

78 Sagsøgerne har anført to anbringender til støtte for påstanden om annullation. Det første anbringende vedrører tilsidesættelse af artikel 87, stk. 1, EF, for så vidt som Kommissionen med urette har fastslået, at en ordning, som ikke indebærer nogen fordel i denne bestemmelses forstand, udgør statsstøtte. Det andet anbringende vedrører tilsidesættelse af begrundelsespligten, som følger af en fejl vedrørende de faktiske omstændigheder.

79 Det er hensigtsmæssigt at behandle det andet anbringende først.

Det andet anbringende vedrørende tilsidesættelse af begrundelsespligten som følge af en fejl vedrørende de faktiske omstændigheder

— Parternes argumenter

80 Sagsøgerne har foreholdt Kommissionen, at den i den anfægtede beslutning har set bort fra justeringsordningen i artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003, som burde have været sammenlignet med justeringsordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003. Både de italienske myndigheder og sagsøgerne har endda under den formelle undersøgelsesprocedure over for Kommissionen påpeget, at den burde foretage en sådan sammenligning af disse to ordninger med henblik på at fastslå, om den anden ordning som helhed betragtet indebærer en fordel i forhold til den første ordning.

81 Kommissionen undlod imidlertid reelt denne sammenligning, idet den blot konstaterede, at lovgiver i 2000 og 2001 havde udvidet justeringsordningen, som oprindeligt var forbeholdt foretagender berørt af omstruktureringer i henhold til lov 218/1990, til selskaber, som modtog tilførsler i henhold til artikel 4 i lovdekret 358/1997, hvorimod denne udvidelse ikke blev fastholdt ved lov 350/2003. Kommissionen afviste principielt de italienske myndigheders og sagsøgernes indvendinger uden at give den mindste begrundelse herfor i den anfægtede beslutning, idet den nøjedes med at konstatere, at justeringen i henhold til artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 kun kunne foretages af selskaber, som havde modtaget tilførsler i henhold til lov 218/1990 og ikke af alle de selskaber, som blev berørt af tilførsler af aktiver.

82 Den anfægtede beslutning hviler da også på den urigtige overbevisning, at der ved lov 350/2003 kun blev fastsat justeringsordningen i artikel 2, stk. 26, og ikke nogen generelt anvendelig justeringsordning. Denne opfattelse fremgår utvetydigt af den anfægtede beslutnings betragtning 96.

83 Artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 ændrede dog artikel 10 i lov 342/2000, således at virksomhederne fik mulighed for at anvende ordningen for frivillig opskrivning på aktiver »bogført i årsregnskaber afsluttet senest den 31. december 2002«. Dermed gav artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 indirekte disse virksomheder mulighed for også at påberåbe sig justeringsordningen fastsat i artikel 14 i lov 342/2000. Sidstnævnte bestemmelse gav dem nemlig mulighed for at påberåbe sig justeringsordningen for de samme aktiver, som kunne være genstand for ordningen om opskrivning fastsat i artikel 10 i lov 342/2000. Følgelig fik alle virksomheder mulighed for at undgå uoverensstemmelse mellem den skattemæssige og den bogførte værdi af aktiverne ved at betale en substitutionsskat på 19% for de afskrivningsberettigede aktiver og på 15% for de ikke-afskrivningsberettigede aktiver.

84 Desuden fremgår det af sagsakterne, at justeringsordningen i artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 faktisk fandt anvendelse på og var tilgængelig for alle interesserede virksomheder.

85 Sagsøgerne har tilføjet, at hvis Kommissionen havde sammenlignet justeringsordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 med ordningen i samme lovs artikel 2, stk. 25, ville den have konstateret, at den første ordning ikke indebar en fordel i forhold til den anden ordning. Kommissionens forklaring i sit svarskrift på, hvorfor den ikke tog hensyn til sidstnævnte justeringsordning, udgør et forsøg på bagudrettet at angive en begrundelse, som følgelig må afvises.

86 Kommissionen har gjort gældende, at den ligesom sagsøgerne anser artikel 14 i lov 342/2000 for at være blevet forlænget ved artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003. Dette ændrer imidlertid ikke ved, at begrundelsen anført i den anfægtede beslutnings betragtning 96 er korrekt, idet det deri er anført, at artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 forlængede nogle bestemmelser af en anden art end dem, der blev forlænget ved samme artikels stk. 26. Selv om denne betragtning godt kunne have henvist mere direkte til både opskrivningen og justeringen — som begge dele var genstand for den ved artikel 2, stk. 25, foretagne forlængelse — fremstår det centrale ræsonnement dog klart, og det modstiller »skattejustering[en] af uensartede værdier som følge af skattemæssigt neutrale omstruktureringer« over for »realisering[en] af de skjulte kapitalgevinster som følge af justeringen af den skattemæssige værdi af de støttemodtagende virksomheders aktiver efter deres nutidsværdi«.

87 Forskellen mellem disse to situationer er desuden forklaret i den anfægtede beslutnings betragtning 56. Mens kapitalgevinster i forbindelse med salg og med omstruktureringer af selskaber, som konkretiseres ved udveksling af aktiver, realiseres men udskydes, er de kapitalgevinster, som »kun er bogført«, ikke knyttet til »en forudgående

realisering«. Med andre ord henviser justeringen omhandlet i artikel 14 i lov 342/2000 til de ikke-realiserede kapitalgevinster, som er fuldstændigt sammenlignelige med kapitalgevinsterne ved opskrivning omhandlet i samme lovs artikel 10, hvilket forklarer, hvorfor de to instrumenters formål og satser har samme anvendelsesområde.

88 Denne fundamentale lighed mellem disse to instrumenter udspringer af rationalet bag opskrivninger i henhold til artikel 10 i lov 342/2000 og justeringer i henhold til samme lovs artikel 14, og det adskiller dem fuldstændigt fra de kapitalgevinster, der allerede er realiseret ved tilførsler og omstruktureringer af selskaber, som omhandlet i samme lovs artikel 17.

89 Derfor foreligger hverken den af sagsøgerne anførte fejl vedrørende de faktiske omstændigheder eller den manglende begrundelse, som denne fejl skulle have medført. Kommissionen havde vurderet, at den justering af kapitalgevinster, der allerede var realiseret ved tilførsler og omstruktureringer af selskaber, som ifølge artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 var forbeholdt kreditinstitutter, der var berørt af omstruktureringer efter lov 218/1990, ikke kunne sammenlignes med den tilsvarende foranstaltning af generel karakter i henhold til artikel 19 i lov 342/2000, der havde været i kraft indtil da, men som ikke var blevet forlænget. Kommissionen kunne derfor konstatere, at den omhandlede generelle fordel var blevet specifik, og kunne med rette konkludere, at der var tale om statsstøtte.

90 Endelig skønnede Kommissionen ganske vist, at tilbagesøgningen skulle begrænses til forskellen mellem på den ene side den skat, som skulle betales for opskrivning omhandlet i artikel 10 i lov 342/2000 og for justering af ikke-realiserede kapitalgevinster omhandlet i samme lovs artikel 14, som begge dele blev forlænget ved artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003, og på den anden side den faktisk betalte skat i henhold til artikel 17 i lov 342/2000, som blev forlænget ved artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003. Imidlertid bemærkes, at selv hvis ovenstående medgives, og i fald dette skøn ikke stemmer overens med ræsonnementet bag konklusionen om, at der er tale om statsstøtte, vil denne uoverensstemmelse dog være til fordel for støttemodtagerne, herunder sagsøgerne, som ikke har nogen interesse i at bestride uoverensstemmelsen. Det må også

stå klart, at Kommissionen i tilfælde af annullation grundet manglende begrundelse vil skulle foretage en ny vurdering af den omhandlede foranstaltning og træffe en ny beslutning.

91 Kommissionen er af den opfattelse, at det andet anbringende under alle omstændigheder er uden betydning. For det første har sagsøgerne — om end på grundlag af andre betragtninger end Kommissionens — anført, at justeringen i henhold til artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 og justeringen i henhold til artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 er to forskellige instrumenter, hvorfor en nærmere sammenligning af de to instrumenter ikke ville ændre konklusionen i den anfægtede beslutning.

92 For det andet er tilbagesøgningen, som tidligere nævnt, ved den anfægtede beslutning begrænset til forskellen mellem den skat, som ville være blevet betalt, hvis støttemodtagerne havde anvendt den omtvistede ordning med skattemæssig opskrivning, der er omhandlet i artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003, og den faktisk betalte skat i henhold til samme lovs artikel 2, stk. 26. Det gør imidlertid ingen forskel, at der i den anfægtede beslutning kun er nævnt opskrivning, eftersom de to instrumenter, der blev forlænget ved artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 — opskrivning og justering — var underlagt samme skattesats. Selv hvis Kommissionen efter en nærmere undersøgelse af justeringen i henhold til artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 var nået frem til den konklusion, at den svarede til det normale beskatningsniveau, som justeringen i henhold til artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 skulle sammenlignes med, ville den følgelig under alle omstændigheder have konkluderet, at fordelen måtte anses for at svare til forskellen mellem de to skattesatser, og den ville derfor have pålagt tilbagesøgning i samme omfang, som det er gjort i den anfægtede beslutning.

— Rettens bemærkninger

93 Ifølge fast retspraksis skal den begrundelse, som kræves i henhold til artikel 253 EF, tilpasses karakteren af den pågældende retsakt og klart og utvetydigt angive de betragtninger, som den institution, der har udstedt den anfægtede retsakt, har lagt til grund, således at de berørte parter kan få kendskab til grundlaget for den trufne foranstaltning, og således at den kompetente ret kan udøve sin prøvelsesret. Det nærmere indhold af begrundelseskravet skal fastlægges i lyset af den konkrete sags omstændigheder, navnlig indholdet af den pågældende retsakt, indholdet af de anførte grunde samt den interesse, som retsaktens adressater samt andre, der må anses for umiddelbart og individuelt berørt af retsakten, kan have i begrundelsen. Det kræves ikke, at begrundelsen angiver alle de forskellige relevante faktiske og retlige momenter, da spørgsmålet, om en retsakts begrundelse opfylder kravene efter artikel 253 EF, ikke blot skal vurderes i forhold til ordlyden, men ligeledes i forhold til den sammenhæng, hvori den indgår, samt under hensyn til alle de retsregler, som gælder på det pågældende område (jf. Domstolens dom af 2.4.1998, sag C-367/95 P, Kommissionen mod Sytraval og Brink's France, Sml. I, s. 1719, præmis 63 og den deri nævnte retspraksis).

94 Hertil kommer, at mens Kommissionen i sin begrundelse for de beslutninger, den træffer for at sikre anvendelsen af konkurrencereglerne, ikke har pligt til at komme ind på samtlige faktiske og retlige omstændigheder eller gøre rede for de overvejelser, der har foranlediget den til at vedtage en sådan beslutning, er den dog i henhold til artikel 253 EF forpligtet til i hvert fald at nævne de omstændigheder og overvejelser, der har væsentlig betydning for beslutningen, og dermed give Fællesskabets retsinstanser og de berørte parter oplysning om, hvorledes den har anvendt traktaten (jf. i denne retning Rettens dom af 15.9.1998, forenede sager T-374/94, T-375/94, T-384/94 og T-388/94, European Night Services m.fl. mod Kommissionen, Sml. II, s. 3141, præmis 95 og den deri nævnte retspraksis).

95 Angående klagepunktet, hvorefter Kommissionen i den anfægtede beslutning skulle have set bort fra justeringsordningen i artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003, bemærkes, at Kommissionen, i modsætning til det af sagsøgerne anførte, ikke så bort fra denne ordning, idet den i den anfægtede beslutnings betragtning 94, andet punktum, fremførte det argument, at »også de selskaber, der ikke var berørt af omstruktureringerne i henhold til lov 218/1990, [ville] have draget fordel af den implicitte ordning for skattejustering i artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 efter de, stort set tilsvarende, generelle bestemmelser [, som var fastsat] i artikel [14] i lov 342/2000«.

96 Selv om den anfægtede beslutnings betragtning 96 godt kunne have henvist mere direkte til justeringen i henhold til artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003, hvilket Kommissionen i øvrigt har medgivet, har den med det ræsonnement, der fremgår af betragtningen, faktisk besvaret de interesserede parters argument.

97 I denne betragtning fastholdt Kommissionen, at »ordningen i artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 ikke [indebar] en skattejustering af uensartede værdier som følge af skattemæssigt neutrale omstruktureringer, men [var] en ordning for skattemæssig opskrivning, der [gav] mulighed for realisering af de skjulte kapitalgevinster som følge af justeringen af den skattemæssige værdi af de støttemodtagende virksomheders aktiver«.

98 Denne betragtning, som skal læses i sammenhæng med det anførte i den anfægtede beslutnings betragtning 16-19 og 56, udtrykker klart Kommissionens stillingtagen, hvorefter justeringen i henhold til artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 var irrelevant, fordi der blot var tale om forlængelse af en justering — foretaget ved artikel 14 i lov 342/2000 — som ikke havde til formål at sikre justering af uensartede værdier som følge af skattemæssigt neutrale transaktioner, såsom omstruktureringer.

99 Ifølge Kommissionen var formålet med justeringen i henhold til artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003, ligesom den derved forlængede justering i henhold til artikel 14 i lov 342/2000, at justere værdier, som var uensartede, ikke på grund af en forudgående omstrukturering af en virksomhed, men på grund af en forudgående opskrivning, og »[f]or at forhindre, at der [skulle] betales selskabsskat af kapitalgevinster, som endnu ikke [var] realiseret, [gav] skattesystemet generelt mulighed for at fastfryse den skattemæssige merværdi, således at aktiverne fortsat [bevarede] deres oprindelige skattemæssige værdi, der [var] lavere end den bogførte [opskrevne]« (den anfægtede beslutnings betragtning 18, tredje punktum). Med andre ord og for at bruge Kommissionens ordvalg i dens svarskrift sigtede justeringsordningen i artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 ikke til kapitalgevinster, som er realiserede men udskudte, men til kapitalgevinster, som »kun er bogførte«, dvs. kapitalgevinster, som ikke er »realiseret ved en forudgående transaktion«.

100 Det følger af de foregående betragtninger, at Kommissionen slet ikke har set bort fra de interesserede parters argument vedrørende justeringsordningen i artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003, men har forholdt sig til dette argument og behørigt begrundet sin stillingtagen, hvorefter denne justeringsordning er irrelevant.

101 Følgelig skal det andet anbringende forkastes.

Det første anbringende om tilsidesættelse af artikel 87, stk. 1, EF

— Parternes argumenter

102 Sagsøgerne har i første række gentaget, at justeringsordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 ikke udgør nogen økonomisk fordel for de selskaber, som modtog tilførsler i henhold til lov 218/1990.

103 For det første er den normale beskatning af selskabers overskud ikke et gyldigt sammenligningsgrundlag for afgørelsen af, om justeringen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 udgør en økonomisk fordel.

104 Eftersom der ikke i det italienske skattesystem er fastsat mulighed for en frivillig justering, ville de berørte selskaber under ingen omstændigheder have kunnet justere deres aktiver frivilligt og betale den normale skat af værdien af justeringen. Med hensyn til den indvending, at den normale beskatningsordning skulle være sammenligningsgrundlag, da disse selskaber ville være blevet pålagt den normale beskatning, hvis de havde overdraget deres aktiver, er det klart, at hvis overdragelsen ville få denne skattemæssige konsekvens, ville de berørte selskaber ikke have nogen interesse i overdragelse. Vel ville den normale beskatning ved overdragelse udelukke uoverensstemmelser med hensyn til aktiver, men den ville under ingen omstændigheder have nogen indvirkning på uoverensstemmelser for så vidt angår de aktier, som det indskydende foretagende har modtaget.

105 Selv hvis det antages, at den normale beskatningsordning udgør et gyldigt sammenligningsgrundlag, må det under alle omstændigheder fastslås, at justeringen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 ikke udgør en reel økonomisk fordel i forhold til den normale ordning.

106 Den økonomiske fordel ved den lavere skattesats, der finder anvendelse i forbindelse med justering, opvejes nemlig fuldstændigt af det forhold, at der straks (ved justeringen) skal betales en skat, som ellers først ville skulle betales senere (ved en eventuel overdragelse) eller slet ikke (i tilfælde af, at overdragelse ikke finder sted). Da justeringen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 finder obligatorisk anvendelse på alle aktiver tilført under ordningen med skatteneutralitet, der var fastsat i artikel 7 i lov 218/1990, skal substitutionsskatten desuden også betales af aktiver, som der ikke er plan om overdragelse af (ejendomme anvendt til bankvirksomhed), samt af aktiver, hvis kapitalgevinst ville være blevet så godt som udlignet af den normale beskatning i tilfælde af overdragelse (kapitalandele i form af finansielle anlægsaktiver).

107 Ordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 udgør heller ikke en fordel for de modtagende virksomheder i betragtning af, at substitutionsskatten betales i tre rater uden renter, hvorimod den normale skat betales straks. I tilfælde af overdragelse af aktiver kan beskatningen af kapitalgevinsten strækkes over fem skatteår, uden renter, hvilket er mere fordelagtigt end ordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003.

108 Når alt kommer til alt udgør ordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 ikke nogen økonomisk fordel. Det er i øvrigt det, der er forklaringen på, at ingen af de selskaber, som har modtaget tilførsler i henhold til lov 218/1990, straks benyttede sig af justeringsordningen, da den blev indført i 2001, hvilket fik lovgiver til at forlænge fristen for at anmode om denne ordning til 2003. Fordelen ved justeringen er alene

den administrative og regnskabsmæssige forenkling, der består i at undgå et dobbelt system med bogførte og skattemæssige værdier.

109 For det andet er justeringsordningen i artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 ikke noget bedre sammenligningsgrundlag end den normale beskatning for afgørelsen af, om der foreligger en økonomisk fordel, da kendetegnene ved denne ordning er forskellige fra kendetegnene ved justeringsordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003.

110 Justeringen i henhold til artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 giver nemlig ikke mulighed for at justere den skattemæssige værdi af aktiver tilhørende andre selskaber end det, der foretager justeringen, mens justeringen i henhold til artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 udelukker dobbelt uoverensstemmelse. Desuden tillader justeringen i henhold til artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 hverken justering af andre aktiver end dem, der er tilført under ordningen med skatteneutralitet, eller valgfrihed med hensyn til, hvilke aktiver der justeres, til forskel fra justeringen i henhold til artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003, som både tillader justering af alle aktiver, uanset grunden til, at det har en uoverensstemmende værdi, og valgfrihed med hensyn til, hvilke aktiver der justeres.

111 Selv hvis det antages, at det er muligt at sammenligne de to justeringsordninger, kan justeringen i henhold til artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 under alle omstændigheder ikke anses for at indebære en økonomisk fordel i forhold til justeringen i henhold til artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003.

112 Ganske vist er satserne for den substitutionsskat, der skal betales for justeringen i henhold til artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003, lavere end satserne for den substitutionsskat, der skal betales for justeringen i henhold til artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003. Imidlertid er den samlede skattemæssige byrde ved disse to ordninger stort set ens, da der skal tages hensyn til den samlede indkomstskat, der skal betales af kapitalgevinster,

der opstår ved tilførsler, af begge de i tilførslen involverede parter, nemlig det indskydende selskab og det selskab, der modtager tilførslen. Selv uden hensyntagen hertil er forskellene mellem satserne for den substitutionsskat, der skal betales for justeringen i henhold til artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003, og satserne for den substitutionsskat, der skal betales for justeringen i henhold til artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003, også begrundet i den betragtning, at den første af disse bestemmelser pålægger justering af den skattemæssige værdi af alle tilførte aktiver, mens den anden tillader justering af den skattemæssige værdi af visse aktiver isoleret set.

113 Desuden er disse forskellige beskatningssatser også begrundet i det forhold, at da lov 218/1990 i forhold til de indskydende selskaber udskød beskatningen ikke bare af kapitalgevinsterne fra aktierne, men også af reserverne, hvortil gevinsterne ved tilførslen var blevet allokeret, kunne disse indskydende selskaber allerede have betalt indkomstskat af de kapitalgevinster, der var genstand for udskudt beskatning, i tilfælde, hvor de havde solgt de modtagne aktier eller udloddet den reserve, som gevinsten ved tilførslen var blevet allokeret til.

114 Således udgør det ikke en økonomisk fordel for de selskaber, som har modtaget tilførsler i henhold til ordningen med skatteneutralitet i lov 218/1990, at de har mulighed for at betale en substitutionsskat til en lavere sats end den, der er forbundet med justeringsordningen i artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003.

115 Endelig har sagsøgerne i deres replik gjort gældende, at en virksomhed i 2000 benyttede sig af justeringen i henhold til artikel 14 i lov 342/2000 for at frigøre udskudte kapitalgevinster opnået ved tilførsler foretaget i henhold til lov 218/1990, og de har også påberåbt sig det italienske skattecirkulære nr. 207 af 16. november 2000 (herefter »cirkulære 207/2000«), hvoraf fremgår, at denne justering var anvendelig

på udskudte kapitalgevinster opstået ved tilførsler foretaget i henhold til artikel 4 i lovdekret 358/1997. Det er et bevis på, at ordningen i artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 sagtens kunne anvendes med henblik på anerkendelse af kapitalgevinster realiseret ved tilførsler foretaget i henhold til lov 218/1990 eller artikel 4 i lovdekret 358/1997.

116 Sagsøgerne har i anden række gjort gældende, at selv hvis det antages, at ordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 har givet dem, der har benyttet den, en økonomisk fordel, foreligger der ikke statsstøtte, da fordelen ikke kan anses for at være selektiv.

117 For det første fremgår det nemlig, at de virksomheder, der har benyttet sig af justeringen i henhold til artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003, befinder sig i en meget anderledes situation end dem, der har fået tilført andre aktiver end aktiverne omhandlet i lov 218/1990, mens efterprøvelsen af betingelsen om selektivitet fordrer en sammenligning mellem de modtagende virksomheder og andre virksomheder, der set i forhold til det ved den omhandlede ordning forfulgte formål befinder sig i en tilsvarende retlig og faktisk situation.

118 Således henhørte tilførsler af aktiver foretaget af de offentlige kreditinstitutter under en meget anderledes ordning end den, som andre virksomheders tilførsler af aktiver i sin tid henhørte under. Denne ordning med skatteneutralitet i lov 218/1990 udgjorde ikke statsstøtte, sådan som Kommissionen i øvrigt har anført, og ordningen var desuden berettiget af det forhold, at den fandt anvendelse på omstruktureringer, som ikke blev foretaget frivilligt, men på grundlag af en anbefaling og siden 1993 en forpligtelse. Denne ordning viste sig imidlertid hurtigt at være ufordelagtig, ikke blot i sig selv, men også i forhold til den normale beskatningsordning for tilførsler af aktiver, eftersom den samlet set muliggjorde en dobbeltbeskatning af kapitalgevinsterne ved tilførte aktiver, som både påhvilede det indskydende selskab og det selskab, der modtog tilførslerne. Der blev nemlig ikke truffet nogen korrigerende foranstaltning for at undgå eller afbøde denne dobbelte beskatning svarende til foranstaltningen i artikel 4 i lovdekret 358/1997, som bestod i at anerkende tilførslen fra det modtagende til det

indskydende selskab af nettoværdien af den formueforøgelse, tilførslen indebar, som dividende.

119 Det er for at undgå denne risiko for, at der samlet set skulle finde en dobbeltbeskatning sted, at der med artikel 23 i lovdekret 41/1995 blev indført mulighed for en dobbeltjustering mod betaling af en substitutionsskat, og muligheden blev forlænget i 2000, 2001 og 2003.

120 Der blev desuden ikke sat spørgsmålstegn ved den særlige karakter af ordningen med skatteneutralitet i lov 218/1990, da der på grundlag af artikel 4 i lovdekret 358/1997 blev indført en ordning med skatteneutralitet for tilførsler af aktiver foretaget mellem selskaber og kommercielle foretagender. Den første ordning var nemlig helt forskellig fra den anden.

121 Først og fremmest var ordningen med skatteneutralitet i lov 218/1990 »særlig« og midlertidig, da den var møntet på at tillade privatisering af offentlige kreditinstitutter, og da den kun fandt anvendelse i en begrænset periode (fra 1990 til 1995), hvorimod ordningen i artikel 4 i lovdekret 358/1997 var »normal« og varig. Dernæst gav ordningen — til forskel fra ordningen i artikel 4 i lovdekret 358/1997 — ikke mulighed for at udskyde beskatningen af de samlede kapitalgevinster. Desuden kunne den samlet set medføre en dobbeltbeskatning af kapitalgevinsterne, hvorimod ordningen i artikel 4 i lovdekret 358/1997 ikke kunne bevirke en sådan dobbeltbeskatning, i hvert fald ikke hvis de selskaber, der benyttede ordningen, gjorde brug af den i ovenstående præmis 118 nævnte korrektion. Endelig gav ordningen i lovdekret 358/1997 — til forskel fra ordningen i lov 218/1990 — kun mulighed for udskudt beskatning af kapitalgevinsterne af de modtagne aktier, men ikke af de reserver, der består i allokering af gevinster fra tilførsler.

122 Da den mulighed for justering, der var fastsat i artikel 17 og 18 i lov 342/2000, som kun gjaldt selskaber, der havde modtaget tilførsler af aktiver i henhold til lov 218/1990, i 2003 blev forlænget, var det begrundet i disse selskabers situation, som var faktisk og retligt forskellig fra situationen for de selskaber, der har modtaget tilførsel af aktiver i henhold til artikel 4 i lovdekret 358/1997.

123 For det andet indebærer ordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 ikke en selektiv fordel, for så vidt som fordelen er begrundet i det italienske skattesystems struktur.

124 Reformen af selskabsskatten ved lovdekret 344/2003 har nemlig gjort det muligt at undgå enhver risiko for dobbeltbeskatning af kapitalgevinster af aktiver tilført under ordningen med skatteneutralitet i henhold til artikel 4 i lovdekret 358/1997, dvs. beskatning af både de indskydende selskaber og de selskaber, der har modtaget tilførsler.

125 Denne reform gik nærmere bestemt ud på at erstatte indkomstbeskatning af juridiske personer (herefter »IRPEG«) med en indkomstbeskatning af selskaber (herefter »IRES«) på 33% for skattepligtige personer, der er underlagt IRPEG, dvs. ikke bare de kommercielle foretagender, men også de ikke-kommercielle foretagender. Mens man før reformen undgik dobbeltbeskatningen af udbytte ved at indrømme aktionæren en skattegodtgørelse svarende til den IRPEG, som det udloddende selskab havde betalt, undgik man efter reformen dobbeltbeskatningen ved en skattefritagelse på 95% af værdien af udbyttet for IRES.

126 Der blev også indført en særlig fritagelsesordning, kaldet »kapitalandelsfritagelse« (skattefritagelse for kapitalandele) for kapitalgevinster, som selskaber pålagt IRES realiserede i kraft af overdragelse mod betaling med kapitalandele kvalificeret som finansielle anlægsaktiver. Disse kapitalgevinster, som hidrører fra kapitalisering af udbytte, hvoraf 95% af værdien er fritaget for IRES, blev efterhånden i kraft af »kapitalandelsfritagelse« fritaget for denne beskatning med op til samme skatteprocent.

127 På grund af indførelsen af ordningen med »kapitalandelsfritagelse« har selskabsskattereformen derfor praktisk taget elimineret risikoen for dobbeltbeskatning af aktiver tilført inden for rammerne af artikel 4 i lovdekret 358/1997. I kraft af denne ordning blev 95% af værdien af kapitalgevinster, der kan henføres til indskydende selskabers overdragelse af aktier modtaget til gengæld for tilførsler foretaget inden for rammerne af artikel 4 i lovdekret 358/1997, fritaget for skat. Da forskellen mellem aktiernes bogførte og skattemæssige værdi ikke er pålagt IRES, kunne disse indskydende selskaber desuden udlodde hele den reserve, hvortil de havde allokeret denne forskel, til deres aktionærer. Følgelig har ordningen med skatteneutralitet fastsat i artikel 4 i lovdekret 358/1997 faktisk skiftet karakter fra at være en ordning med udskydelse i to henseender (bisuspensiv) til at være en ordning med udskydelse i én henseende (monosuspensiv).

128 Derimod har selskabsskattereformen ikke gjort det muligt at opnå det samme, dvs. undgå dobbeltbeskatning, for så vidt angår kapitalgevinster af de aktiver, der er tilført inden for rammerne af ordningen med skatteneutralitet fastsat i artikel 7 i lov 218/1990, netop på grund af de egenartede karakteristika ved ordningen.

129 I de af denne bestemmelse omhandlede tilfælde, hvor de indskydende foretagender i henhold til lov 218/1990 overdrog alle deres aktiver til et aktieselskab og således blev til ikke-kommercielle foretagender i forhold til IRES, kunne de nemlig ifølge sagsøgerne ikke nyde fordel af ordningen for »kapitalandelsfritagelse«, men skulle betale

denne skat af 40% af kapitalgevinster opnået ved overdragelse af kvalificerede kapitalandele mod betaling og betale en skat, i stedet for indkomstskatten, på 12,50% af kapitalgevinster opnået ved overdragelse af ikke-kvalificerede kapitalandele mod betaling. Til forskel fra de i henhold til artikel 4 i lovdekret 358/1997 indskydende selskaber forblev alle de i henhold til lov 218/1990 indskydende selskaber desuden, på trods af indførslen af ordningen for »kapitalandelsfritagelse«, skattepligtige af IRES for den reserve, hvortil forskellen mellem aktiernes bogførte og skattemæssige værdi var allokeret, hvis de udloddede den til deres aktionærer. Følgelig forblev ordningen med skatteneutralitet fastsat i lov 218/1990 faktisk en ordning med udskydelse i to henseender (bisuspensiv).

130 Valget af kun at forlænge justeringsordningen for tilførsler foretaget i henhold til lov 218/1990 og ikke ordningen for de kommercielle selskaber, der har fået tilført aktiver i henhold til ordningen med skatteneutralitet fastsat i artikel 4 i lovdekret 358/1997, kan grundlæggende forklares med, at der efter selskabsskattereformen kun i henhold til den førstnævnte af disse to ordninger stadig kunne forekomme dobbeltbeskatning af kapitalgevinster. Behovet for at fastsætte en hensigtsmæssig ordning med henblik på at undgå denne dobbeltbeskatning bestod kun i forhold til ordningen for tilførsler foretaget i henhold til lov 218/1990, og ordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 var dermed begrundet i det italienske skattesystems struktur.

131 For det tredje indebærer justeringsordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 ikke en selektiv økonomisk fordel, for så vidt som lovgiver nøjedes med at forlænge en ordning, som de selskaber, der havde modtaget tilførsler i henhold til lov 218/1990, i forvejen lovligt havde kunnet benytte i tidligere skatteår. Den skattesats, der fandt anvendelse i 2003, var den samme som den, der var blevet fastsat ved justeringsordningens indførelse i 1995 og forlængelse i 2000 og 2001, uden at det på noget tidspunkt var blevet anset for statsstøtte i strid med fællesmarkedet.

132 Kommissionen er af den opfattelse, at ordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 indebærer en selektiv fordel, og at den ikke er begrundet i det italienske skattesystems karakter.

133 For det første har Kommissionen vedrørende spørgsmålet om en selektiv fordel mindet om, at selve tilstedeværelsen af en fordel kun kan godtgøres i forhold til en normal beskatning og dermed i forhold til den almindelige skatteordning.

134 Kommissionen har i den foreliggende sag vurderet, at den justering, der gjaldt før lov 350/2003 for de kreditinstitutter, som var blevet omstruktureret i henhold til lov 218/1990, ikke indebar en selektiv fordel, fordi en lignende foranstaltning var fastsat for alle de selskaber, som havde foretaget en omstrukturering. Med andre ord var det en normal ordning, for så vidt som den fandt anvendelse på alle virksomheder, som befandt sig i en lignende situation.

135 Dette forhold ændredes ved artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003, som kun forlængede anvendelsen af artikel 17 i lov 342/2000 og ikke lovens artikel 19. Fra da af kunne alene de kreditinstitutter, som var blevet omstruktureret i henhold til lov 218/1990, justere de som følge af omstruktureringen bogførte kapitalgevinster, hvilket alle andre selskaber, som befandt sig i en lignende situation, ikke længere kunne gøre. Til argumentet, hvorefter justeringsordningen i artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 udgør en referenceordning, har Kommissionen bemærket, at denne bestemmelse har et helt andet anvendelsesområde, og at det dermed er andre værdier, der kan justeres. Derfor godtgøres der ikke noget med det påståede, hvorefter en anden bank har valgt denne anderledes ordning med henblik på justering af andre kapitalgevinster. Under alle omstændigheder er tilbagesøgningen ved den anfægtede beslutnings artikel 3, stk. 2, begrænset til forskellen mellem den skat, som ville være blevet betalt, hvis støttemodtagerne havde anvendt den ordning med skattemæssig opskrivning eller

skattemæssig justering, der er omhandlet i artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003, og det faktisk betalte beløb i henhold til samme lovs artikel 2, stk. 26.

136 Efter den nye ordning, der blev indført ved lov 350/2003, kunne den normale skattesats ikke længere være den samme sats, som fandt anvendelse ved justering af de som følge af omstruktureringen bogførte kapitalgevinster, da denne mulighed for justering ikke længere var generel, hvorfor kun den normale sats for indkomstbeskatning af selskaber kunne finde anvendelse.

137 Justeringen efter artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 gjorde det muligt for kreditinstitutter, som var blevet omstruktureret i henhold til lov 218/1990, at synliggøre kapitalgevinster, som var blevet realiseret i forbindelse med tilførsler, men som havde været udskudt af skattemæssige årsager. Først og fremmest kunne de justerede kapitalgevinster have været udloddet til aktionærerne, uden at kreditinstitutterne havde pligt til at betale selskabsskat, som de skulle have gjort, hvis de havde valgt at udlodde en reserve oprettet i forbindelse med omstrukturering i henhold til lov 218/1990. Hvis de justerede reserver havde kunnet givet anledning til afskrivninger, ville disse blive beregnet på grundlag af de nye værdier, der var blevet anerkendt som et resultat af justeringen. Endelig kunne kapitalgevinster i tilfælde af en eventuel overdragelse ikke længere være undergivet indkomstbeskatning af selskaber. Det foregående bekræftes konkret af sagsøgernes egen situation.

138 Derimod kunne enhver anden virksomhed, som var blevet omstruktureret i henhold til artikel 4 i lovdekret 358/1997, fra 2003 ikke justere hele deres tilførte reserve, og i tilfælde af overdragelse heraf blev de udskudte kapitalgevinster undergivet den normale beskatning.

139 Det er ubestridt, at kreditinstitutter, som var blevet omstruktureret i henhold til lov 218/1990, ikke ville have overdraget deres reserver, hvis justeringsordningen, som var omhandlet i artikel 17 i lov 342/2000 og blev forlænget ved artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003, ikke havde eksisteret. Dels beviser de seneste begivenheder i forbindelse med finanskrisen det modsatte. Dels — og frem for alt — skulle Kommissionen ikke forholde sig til støttemodtagernes subjektive valg, eftersom det drejede sig om at tage stilling til, om der foreligger statsstøtte, men derimod fastslå satsen for den normale beskatning, som fandt anvendelse i en tilsvarende faktisk og retlig situation, hvilken sats er fastsat i de skatter, der erstattedes af den undersøgte substitutionsskat.

140 Samme ræsonnement gør sig gældende i forhold til argumentet, hvorefter den eventuelle fordel var ubetydelig som følge af pligten til straks at betale en skat, som ellers ikke skulle have været betalt eller skulle have været betalt senere. Urigtigheden af dette argument fremgår så meget desto mere af, at justeringen forbeholdt kreditinstitutter, som var blevet omstruktureret i henhold til lov 218/1990, gav dem mulighed for at inkludere kapitalgevinster, som var skattemæssigt anerkendte med henblik på beregning af afskrivninger og af udlodning af dividender på samme måde, som hvis skatten var blevet betalt fuldt ud på én gang.

141 Desuden var disse kreditinstitutter ikke forpligtet til at benytte denne justeringsordning efter hverken artikel 17 i lov 342/2000 eller forlængelsen ved artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003. Det var frivilligt at anvende disse bestemmelser, men når de først var anvendt, skulle de anvendes på alle virksomhedens tilførte reserver, som endnu var bogførte.

142 Kommissionen har tilføjet, at andre undtagelser til den normale skatteordning ifølge retspraksis ikke ændrer konstateringen af, at ordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 de facto har karakter af en undtagelse, og at fordelen ved dens anvendelighed

kun kommer visse personer til gode. Således bør ethvert argument, der tilsigter en sammenligning mellem den undtagelsesordning, der er forbeholdt kreditinstitutter, som var blevet omstruktureret i henhold til lov 218/1990, som dem, der er omhandlet i nærværende sag, og eventuelle andre undtagelsesordninger, forkastes.

143 Argumentet om, at det udgør en ulempe, at substitutionsskatten betales over tre år, i forhold til muligheden for at betale den normale skat over fem år, blev ikke gjort gældende under den formelle undersøgelsesprocedure, selv om dette forhold var blevet fremhævet i beslutningen om at indlede proceduren. I øvrigt forudsætter argumentet — uden at føre bevis herfor — at det altid ville være muligt at betale over fem år, selv for så vidt angår kapitalgevinster, der er udskudt på grundlag af ordninger med neutralitet.

144 Derimod deler Kommissionen sagsøgernes opfattelse af, at justeringsordningen for bogførte kapitalgevinster, som blev forlænget ved artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003, ikke kan anses for at udgøre den normale beskatningsordning, der kan refereres til, og det har den derfor ikke gjort.

145 I denne forbindelse har Kommissionen givet en anden forklaring end den af sagsøgerne anførte. Ifølge Kommissionen består den afgørende forskel mellem justeringsordningerne i henholdsvis artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 og i samme lovs artikel 2, stk. 26, i, at førstnævnte er begrænset til visse typer aktiver og kun refererer til de bogførte kapitalgevinster, mens den anden vedrører de udskudte kapitalgevinster, der er realiseret i forbindelse med omstrukturering af virksomheder og derfor refererer til alle de aktiver og reserver, der er tilført i forbindelse med disse transaktioner.

146 Desuden kan den af sagsøgerne foreslåede metode til sammenligning af de forskellige skattesatser ikke anerkendes af de grunde, der er fremført i den anfægtede beslutnings betragtning 99 og 100. At de indskydende kreditinstitutter ved tilførslen har betalt den normale skat på 15% af de realiserede kapitalgevinster, er et perifert forhold. Det væsentlige er, at der for kreditinstitutter, som var blevet omstruktureret i henhold til lov 218/1990, gjaldt en mere fordelagtig skattesats for neutraliserede og endnu bogførte kapitalgevinster end for andre selskaber i samme faktiske og retlige situation. Denne opfattelse er så meget desto mere holdbar, som sagsøgernes ræsonnement ikke er godtgjort og hviler på uverificerbare antagelser, og Kommissionen ikke har pligt til i en beslutning vedrørende en ordning at undersøge, hverken hvor stor en andel af de oprindeligt bogførte kapitalgevinster hver støttemodtager stadig besidder, eller — endnu mindre — om andre omstrukturerede selskaber uden for udlånssektoren har betalt den normale skat, og i givet fald med hvilket beløb, af de samme kapitalgevinster.

147 Til argumentet om, at kreditinstitutter, som blev omstruktureret i henhold til lov 218/1990, befandt sig i en anden situation end alle de andre selskaber, som blev omstruktureret i henhold til artikel 4 i lovdekret 358/1997, fremhæves først og fremmest, at det ikke var Kommissionen, men den italienske lovgiver, der vurderede, at sidstnævnte bestemmelse »i det væsentlige gengav lov [218/1990]«, og at de to typer af selskaber følgelig burde nyde fordel af samme justeringsordning. Selv om der var væsentlige forskelle mellem de situationer, der reguleredes af lov 218/1990 og af lovdekret 358/1997, havde de ingen indvirkning på den foranstaltning, som er omhandlet i den anfægtede beslutning, og som består i den skattemæssige behandling af en efterfølgende justering af udskudte kapitalgevinster.

148 Endelig er det forkert at anse lov 218/1990 for at have særlige karakteristika i forhold til artikel 4 i lovdekret 358/1997 eller at anse dem for at være af afgørende betydning i den foreliggende sag. Først og fremmest skyldtes de skattemæssige fordele ved lov 218/1990 ikke, at de var obligatoriske, hvilket først blev tilfældet i 1993. Dernæst

udelukker det forhold, at ordningen i lov 218/1990 havde en »særlig« karakter, da den blev indført, og at den var midlertidig, ikke, at den efterfølgende varige ordning, der blev indført i 1997, havde nøjagtigt samme karakter ud fra en skattemæssig betragtning. Desuden er det irrelevant, at der ved lov 218/1990 kun blev fastsat neutralitet for 85% af kapitalgevinsterne og ikke for 100% som ved den foregående ordning, eftersom der foreligger det samme problem med justering, der pr. definition kun vedrører uens beløb. Herudover har de indskydende selskabers forskellige situationer ingen indvirkning, fordi artikel 19 i lov 342/2000 kun gjaldt selskaber, der har modtaget tilførsler, og fordi den anfægtede beslutning under alle omstændigheder kun vedrører de kreditinstitutter, der har modtaget tilførsler.

149 For det andet har Kommissionen for så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt foranstaltningen er begrundet i systemets art, gjort gældende, at det ikke er tilfældet.

150 Vedrørende den første del af klagepunktet om de indskydende foretagenders situation i forhold til en dobbeltbeskatningsmekanisme har Kommissionen præciseret, at den anfægtede beslutning overhovedet ikke omhandler disse indskydende foretagender, idet den henviser til kreditinstitutter, der er blevet omstruktureret. De indskydende foretagender kan ikke være kreditinstitutter, eftersom de netop i kraft af lov 218/1990 har indstillet al bankvirksomhed. Desuden er der i de fleste tilfælde ikke tale om virksomheder, da de er begrænset til besiddelse af kapitalandele.

151 I betragtning heraf synes sagsøgerne også at bekræfte, at den skattemæssige behandling af de indskydende foretagender og de selskaber, der har modtaget tilførsler, skal undersøges samlet under hensyntagen til beskatningen af begge kategorier af enheder og især den påståede dobbeltbeskatning. Sagsøgerne har ved deres undersøgelse heraf undladt at tage i betragtning, at alle andre indskydende foretagender end de offentlige kreditinstitutter aldrig har kunnet benytte justeringsordningen for tilførsel

af aktiver, fordi artikel 19 i lov 342/2000 kun nævner samme lovs artikel 17 og ikke artikel 18, idet sidstnævnte til gengæld finder anvendelse på indskydende bankfonde.

152 Endnu mere grundlæggende er det, at det er ulogisk at anlægge samme betragtning af den skattemæssige behandling af to forskellige kategorier af enheder, som for langt størstepartens vedkommende ikke er indbyrdes forbundne, sådan som det er tilfældet, når en bankfond ikke længere har kapitalandele i det indskydende selskab, eller som er adskilt i enhver skattemæssig henseende, sådan som det er tilfældet for en minoritetskapitalandel.

153 Ligeledes bestrider Kommissionen den anden del af det omhandlede klagepunkt, hvorefter foranstaltningen skulle være begrundet i systemets art, fordi de skattesatser, som i henhold til artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 er nedsat, så de er mere favorable end satserne i lovens artikel 2, stk. 25, tager højde for skattesubjekterne for den normale skat på 15% af de bogførte kapitalgevinster på tidspunktet for tilførsel i henhold til lov 218/1990. Det påhviler nemlig den medlemsstat, der har indført en sådan differentieret selskabsbeskatning, at godtgøre, at det faktisk er begrundet i den pågældende ordnings karakter eller opbygning.

154 Desuden er sagsøgernes argumentation på dette punkt ugrundet. Herom er det tilstrækkeligt at bemærke, at skattesatserne fastsat i medfør af artikel 19 i lov 342/2000 for justeringer foretaget af kreditinstitutter har fundet anvendelse gennem flere år på justeringer i forbindelse med tilførsel af aktiver efter ordningen med neutralitet i henhold til artikel 4 i lovdekret 358/1997. Det er derfor åbenlyst, at fastsættelsen af nedsatte satser ikke har nogen sammenhæng med tidligere betalt skat af en del af de realiserede kapitalgevinster.

155 Desuden er det umuligt at vide, både hvor stor en andel af de oprindeligt bogførte kapitalgevinster hver støttemodtager stadig besidder, og — endnu mindre — om andre omstrukturerede selskaber uden for udlånssektoren har betalt den normale skat, og i givet fald med hvilket beløb, af de tilsvarende kapitalgevinster.

156 For det tredje har Kommissionen vedrørende argumentet om, at justeringsordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 ikke indebar en selektiv økonomiske fordel, for så vidt som lovgiver nøjedes med at forlænge en allerede eksisterende ordning, anført, at det er uden betydning, om situationen for den, der formodes at være omfattet af foranstaltningen, er forbedret eller forværret i forhold til den tidligere retstilstand eller omvendt ikke har udviklet sig med tiden. Den løsning, hvorefter en støtteforanstaltnings karakter afhænger af, om det er medlemsstatens hensigt at gøre foranstaltningen generel, ville føre til, at fællesskabsretten berøves sin effektivitet på området for statsstøtte. Den pågældende medlemsstat ville da i sådanne tilfælde kunne unddrage sig fællesskabsbestemmelserne alene ved en erklæring om, at den har til hensigt i fremtiden at gøre den anfægtede foranstaltning generel. Den samme argumentation gælder så meget desto mere i et tilfælde som det foreliggende, hvor den foranstaltning, som tidligere var generel, er opretholdt for én sektor og således ændret til en selektiv foranstaltning.

157 Selv hvis det antages, at sagsøgerne har påberåbt sig en eksisterende støtte, kan den eneste eksisterende støtte som omhandlet i artikel 1 i Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel [88 EF] (EFT L 83, s. 1), og som kan være relevant i dette tilfælde, være den, der vedrører en foranstaltning, som »ikke var […] støtte, da den blev indført, men blev […] en støtte på grund af udviklingen på fællesmarkedet, uden at medlemsstaten havde foretaget nogen ændringer«. Dette er imidlertid ikke tilfældet for den herved undersøgte foranstaltning, der blev en støtte på foranledning af lovgiver, som ændrede den hidtil generelt anvendelige foranstaltningens til en sektorbestemt, og dermed selektiv, foranstaltning.

— Rettens bemærkninger

158 I henhold til fast retspraksis skal samtlige betingelser i artikel 87, stk. 1, EF være opfyldt, for at der er tale om statsstøtte (Domstolens dom af 21.3.1990, sag C-142/87, Belgien mod Kommissionen, Sml. I, s. 959, præmis 25, af 14.9.1994, forenede sager C-278/92 — C-280/92, Spanien mod Kommissionen, Sml. I, s. 4103, præmis 20, og af 16.5.2002, sag C-482/99, Frankrig mod Kommissionen, Sml. I, s. 4397, præmis 68).

159 Princippet om forbud mod statsstøtte i artikel 87, stk. 1, EF forudsætter opfyldelse af følgende betingelser. For det første skal der være tale om et statsligt indgreb, som ydes ved hjælp af statsmidler. For det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstater. For det tredje skal den give modtageren en fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene.

160 For så vidt angår den tredje betingelse om, at der skal foreligge en fordel, kræver artikel 87, stk. 1, EF, at den pågældende foranstaltning begunstiger »visse virksomheder eller visse produktioner« (Domstolens dom af 6.9.2006, sag C-88/03, Portugal mod Kommissionen, Sml. I, s. 7115, præmis 52) i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til formålet med den nævnte foranstaltning befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation (Domstolens dom af 8.11.2001, sag C-143/99, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Sml. I, s. 8365, præmis 41, af 29.4.2004, sag C-308/01, GIL Insurance m.fl., Sml. I, s. 4777, præmis 68, og af 3.3.2005, sag C-172/03, Heiser, Sml. I, s. 1627, præmis 40, samt dommen i sagen Portugal mod Kommissionen, præmis 54). Dette krav om specificitet, eller ligefrem en selektiv karakter, er et af kendetegnene ved begrebet statsstøtte (Domstolens dom af 1.12.1998, sag C-200/97, Ecotrade, Sml. I, s. 7907, præmis 40, og Rettens dom af 29.9.2000, sag T-55/99, CETM mod Kommissionen, Sml. II, s. 3207, præmis 39).

161 Domstolen har påpeget, at fastlæggelsen af referencerammen for vurderingen af, om en foranstaltning er selektiv, har en forstærket betydning ved skatteforanstaltninger, eftersom selve tilstedeværelsen af en fordel kun kan godtgøres i forhold til en beskatning, der betegnes som »normal« (dommen i sagen Portugal mod Kommissionen, nævnt ovenfor i præmis 160, præmis 56), dvs. den normale beskatning af virksomheder, der under hensyntagen til formålet med den omtvistede ordning befinder sig i en situation, der faktisk og retligt svarer til situationen for de virksomheder, der modtager støtte fra denne ordning (dommen i sagen Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, nævnt ovenfor i præmis 160, præmis 41).

162 Domstolen har også fastslået, at tilstedeværelsen af en sådan økonomisk fordel for de virksomheder, der begunstiges ved en fritagelse for den normale beskatning, ikke kan anfægtes på grundlag af, at der forekom andre fritagelser for denne beskatning til fordel for andre virksomheder. Den omstændighed, at der forekommer andre undtagelser fra den normale beskatningsordning end den omhandlede ordning, ændrer således ikke noget ved, at denne ordning faktisk har karakter af en undtagelse (jf. i denne retning Domstolens dom af 22.6.2006, forenede sager C-182/03 og C-217/03, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, Sml. I, s. 5479, præmis 112 og 120).

163 Endelig følger det af fast retspraksis, at begrebet statsstøtte ikke omfatter de statslige foranstaltninger, som indfører en sondring mellem virksomheder og derfor på forhånd er selektive, når denne sondring følger af det afgiftssystems karakter eller opbygning, som foranstaltningerne er en del af (jf. dommen i sagen Portugal mod Kommissionen, nævnt ovenfor i præmis 160, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis). En foranstaltnings selektive karakter kan nemlig være berettiget som følge af »ordningens karakter eller opbygning« (jf. i denne retning Domstolens dom af 2.7.1974, sag 173/73, Italien mod Kommissionen, Sml. s. 709, præmis 33). I dette tilfælde undgår foranstaltningen at blive betegnet som statsstøtte som omhandlet i artikel 87, stk. 1, EF, eftersom betingelsen om, at der skal foreligge en fordel, ikke er opfyldt.

164 Med nærværende anbringende har sagsøgerne nærmere bestemt gjort gældende, at ordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 ikke indebærer en selektiv økonomisk fordel, og subsidiært, at ordningen var begrundet i ordningens karakter eller opbygning.

165 Først skal der tages stilling til sagsøgernes klagepunkter om Kommissionens valg af den normale selskabsskat som referenceramme og dens konklusion på dette grundlag, hvorefter der foreligger en selektiv økonomisk fordel.

166 I den foreliggende sag har Kommissionen fastslået, at selv om ordningen med skatteneutralitet i lov 218/1990 svarede til den ordning med skatteneutralitet, der var fastsat i artikel 4 i lovdekret 358/1997, med hensyn til realiserede, men ikke skattemæssigt anerkendte, kapitalgevinster (den anfægtede beslutnings betragtning 99, andet punktum) — hvilket forudsætter, at enhver justeringsordning, som lovgiver eventuelt måtte indføre, finder anvendelse uden differentiering og på ens betingelser på kapitalgevinster, som er realiseret i henhold til en af de to ordninger (den anfægtede beslutnings betragtning 88) — havde Den Italienske Republik ladet fordelen ved justeringsordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 være forbeholdt virksomheder, som var blevet omstruktureret i medfør af lov 218/1990 (den anfægtede beslutnings betragtning 90).

167 På grundlag af disse betragtninger har Kommissionen fastslået, at Den Italienske Republik havde tildelt disse virksomheder en selektiv fordel svarende til forskellen mellem den skat, der faktisk var betalt i henhold til artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003, og den normale skat, der skulle have været betalt, hvis denne justering var blevet foretaget uden hensyn til denne gunstige ordning (den anfægtede beslutnings betragtning 91).

168 Over for disse betragtninger har sagsøgerne gjort gældende (jf. præmis 104 ovenfor), at den normale skatteordning ikke kan udgøre referencerammen for beregningen af en fordel, idet de som begrundelse i det væsentlige har angivet, at de berørte virksomheder under ingen omstændigheder ville have overdraget aktiver underlagt den normale skatteordning, hvis den omtvistede justeringsordning ikke havde været der.

169 Hertil bemærkes imidlertid, at Kommissionen ved undersøgelsen af en ordning i forhold til statsstøttereglerne ikke skal overveje, hvilke subjektive valg modtagerne af støtte efter denne ordning kunne have truffet, hvis ordningen ikke havde eksisteret, men skal undersøge ordningen med henblik på at vurdere, om den objektivt set indebærer en økonomisk fordel i forhold til den beskatning, som ordningen er en undtagelse fra, og som under normale omstændigheder ville finde anvendelse i dens fravær (jf. i denne retning Domstolens dom af 15.12.2005, sag C-148/04, Unicredito Italiano, Sml. I, s. 11137, præmis 118). Den betragtning, at de berørte virksomheder formodentligt ikke ville have overdraget deres aktiver, hvis den omtvistede justeringsordning ikke havde eksisteret, er irrelevant for en sådan objektiv vurdering.

170 Sagsøgerne har ligeledes gjort gældende (jf. præmis 104 ovenfor), at det er uhensigtsmæssigt at lægge den normale beskatning til grund som referenceramme, fordi denne normale beskatning, som ganske vist afhjælper uensartethed for så vidt angår aktiver tilhørende et foretagende, der har modtaget tilførsler i henhold til lov 218/1990, derimod i tilfælde af overdragelse ingen indvirkning har på uensartetheden for så vidt angår aktier modtaget af det indskydende foretagende.

171 Om sagsøgernes henvisning til den situation, som de i henhold til lov 218/1990 indskydende foretagender befinder sig i, bemærkes, at den anfægtede beslutning på ingen måde omhandler disse foretagender, men alene de banker, som i medfør af denne lov har modtaget tilførsler. Der er i den anfægtede beslutning kun foretaget en vurdering og konstatering af forekomsten af en fordel i forhold til disse banker.

172 Heraf følger, at de henvisninger, som sagsøgerne gentagne gange under den foreliggende sag (jf. navnlig præmis 118 og 119 ovenfor) har givet til den situation, som de i henhold til lov 218/1990 indskydende foretagender befinder sig i, og især til det forhold, at skattereformen i 2003 ikke i forhold til dem udelukkede risikoen for dobbeltbeskatning af udskudte kapitalgevinster, der blev udloddet som dividende, er uden betydning.

173 Til sagsøgernes argument om, at justeringsordningen i artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 ikke er nogen bedre referenceramme end den normale beskatning (jf. præmis 109 ovenfor), hvilket argument for øvrigt er i modstrid med det, der er fremsat i nedenstående præmis 174, bemærkes blot, at Kommissionen ikke i den anfægtede beslutning har gjort justeringsordningen i artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 til referenceramme.

174 Sagsøgernes argument (i præmis 111-115 ovenfor) om, at justeringsordningen i artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 sagtens kunne have været brugt som grundlag for anerkendelse af de kapitalgevinster, der blev realiseret i forbindelse med tilførsler i henhold til lov 218/1990 eller artikel 4 i lovdekret 358/1997, hvilket svarer til at anføre, at denne justeringsordning under alle omstændigheder ville have været en mere hensigtsmæssig referenceramme end den normale beskatning og ville have ført til den konklusion, at der ikke forelå en økonomisk fordel, må forkastes.

175 Argumentationen om, for det første at en bank i 2000 benyttede sig af justeringen i henhold til artikel 14 i lov 342/2000 for at frigøre udskudte kapitalgevinster opnået ved tilførsler foretaget i henhold til lov 218/1990, og at det for det andet fremgik af cirkulære 207/2000, at denne justering var anvendelig på udskudte kapitalgevinster opnået ved tilførsler foretaget i henhold til artikel 4 i lovdekret 358/1997 (jf. præmis 115 ovenfor), ændrer nemlig ikke ved, at Kommissionen har valgt den normale beskatning som referenceramme for beregningen af fordelen.

176 Det første argument, hvorefter en bank anvendte justeringen i artikel 14 i lov 342/2000 for at frigøre udskudte kapitalgevinster opnået ved tilførsler foretaget i henhold til lov 218/1990, understøttes ikke af det dokument, der er fremlagt til støtte herfor, og som ifølge sagsøgerne består af et uddrag af bankens årsregnskaber. Dette dokument, som blev fremlagt i forbindelse med replikken uden nogen begrundelse for den sene fremlæggelse, afvises i medfør af procesreglementets artikel 48, stk. 1.

177 Med hensyn til det andet argument, som bygger på cirkulære 207/2000, har sagsøgerne ikke med deres henvisning til dette cirkulære godtgjort, at Kommissionens opfattelse var urigtig, og at artikel 14 i lov 342/2000 også tilsigtede anerkendelse af udskudte kapitalgevinster opnået ved tilførsler foretaget i henhold til artikel 4 i lovdekret 358/1997 eller lov 218/1990.

178 I modsætning til sagsøgernes upræcise gengivelse, hvorefter dette cirkulære »ordret angiver, at ordningen [i artikel 14 i lov 342/2000] gør det muligt at frigøre »kapitalgevinster, som er bogført og ikke skattemæssigt anerkendt, heller ikke som følge af ophævelsen af artikel 54, stk. 1, litra c), i [den konsoliderede udgave af indkomstskattereglerne (TUIR)] [...], hvorved skattepligtige personer får mulighed for at betale substitutionsskat på betingelse af, at de pågældende værdier [...] stadig er bogførte i regnskabet« afsluttet på den i loven fastsatte dato«, bestemte dette cirkulære blot, at »det er nærmere bestemt i artikel 14 [i lov 342/2000], at de betydeligste værdier, der er bogført i regnskabet, og som ikke anerkendes skattemæssigt, til trods for ophævelsen af artikel 54, stk. 1, litra c), i TUIR kan anerkendes, mod at der betales substitutionsskat heraf og forudsat, at de relative værdier — såfremt de hører til de i artikel 10 i [lov 342/2000] opregnede værdier — stadig er bogførte i regnskaber, der er afsluttet efter finanslovens ikrafttræden«.

179 Dermed angav cirkulære 207/2000 ikke blot, at artikel 14 i lov 342/2000 gjaldt alle udskudte kapitalgevinster, idet cirkulæret også henledte opmærksomheden på, at denne bestemmelse ikke — til forskel fra artikel 17-19 i lov 342/2000 — fandt anvendelse på alle de i regnskabet opførte aktiver, men kun aktiver omhandlet i lovens artikel 10.

180 Desuden omhandler de øvrige korte uddrag af cirkulære 207/2000, som sagsøgerne har gengivet uden at have vedlagt de citerede italienske bestemmelser, ikke de udskudte kapitalgevinster, der er omhandlet i denne sag, dvs. kapitalgevinster opnået ved tilførsler foretaget i henhold til lov 218/1990 eller til artikel 4 i lovdekret 358/1997, som derimod er omfattet af punkt 1.3 i cirkulære 207/2000 vedrørende artikel 17-19 i lov 342/2000. I dette cirkulære er det i en sætning forud for dette punkt desuden anført, at »det endnu en gang bekræftes, at kun aktiver, der er opskrevet på grundlag af de i det foregående kommenterede bestemmelser, kan anerkendes«.

181 Heraf følger, at sagsøgerne ikke med deres henvisninger til cirkulære 207/2000, som består i ufuldstændige citater, og som ikke er forsynet med tilstrækkelige forklaringer, har godtgjort den påståede urigtige karakter af Kommissionens opfattelse, hvorefter der forfølges forskellige mål med artikel 10 og 14 i lov 342/2000 samt samme lovs artikel 17-19 og dermed de to justeringsordninger i artikel 2, stk. 25 og 26, i lov 350/2003.

182 I betragtning af det forskellige formål med disse to justeringsordninger var der ikke grundlag for at sammenligne justeringen efter artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 med justeringen efter lovens artikel 2, stk. 25.

183 Det eneste, som justeringen efter artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 kunne have været sammenlignet med, var den justeringsforanstaltning, der fulgte af artikel 19 i lov 342/2000, hvorved lovgiver havde udvidet fordelen ved justering efter artikel 17 i lov 342/2000 til at gælde virksomheder, som var blevet omstruktureret i medfør af artikel 4 i lovdekret 358/1997.

184 Da artikel 19 i lov 342/2000 imidlertid ikke blev forlænget ved lov 350/2003, og justeringen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 af den grund ikke udgjorde en generel foranstaltning, der var tilgængelig på de samme betingelser for alle former for skattemæssig anerkendelse af tilsvarende kapitalgevinster (den anfægtede beslutnings betragtning 88), men foranstaltningen var forbeholdt realiserede kapitalgevinster hos nogle kreditinstitutter i forbindelse med omstruktureringer i henhold til lov 218/1990 (den anfægtede beslutnings betragtning 90), har Kommissionen med rette valgt den normale skat, som skulle have været betalt, hvis denne justeringsordning ikke havde eksisteret, som referenceramme.

185 Desuden bemærkes i overensstemmelse med den i ovenstående præmis 162 nævnte retspraksis, at den omstændighed, at der gjaldt andre undtagelser til den normale beskatning end ordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003, ikke ændrer det forhold, at denne ordning faktisk havde karakter af en undtagelse, og at fordelen ved at anvende den var begrænset til bestemte virksomheder.

186 Det følger af de foregående betragtninger, at Kommissionen — i modsætning til det af sagsøgerne anførte — ikke begik nogen fejl ved at anvende den normale beskatning som referenceramme ved afgørelsen af, om der forelå en økonomisk fordel.

187 Sagsøgernes argumenter (jf. præmis 105 ff. ovenfor), hvorefter der selv ikke med den normale beskatning som referenceramme forelå en økonomisk fordel, kan ikke tiltrædes, for så vidt som de også er begrundet i betragtninger vedrørende de subjektive valg, som virksomhederne kunne have truffet, hvis den omtvistede justeringsordning ikke havde eksisteret. Som allerede nævnt i præmis 169 ovenfor skal Kommissionen ved undersøgelsen af en ordning i forhold til statsstøttereglerne ikke overveje, hvilke subjektive valg modtagerne af støtte efter denne ordning kunne have truffet, hvis ordningen ikke havde eksisteret, men skal undersøge ordningen i sig selv med henblik på at vurdere, om den objektivt set indebærer en økonomisk fordel i forhold til den beskatning, som ordningen er en undtagelse fra, og som under normale omstændigheder ville finde anvendelse i dens fravær.

188 Vedrørende sagsøgernes argument (jf. præmis 107 ovenfor), hvorefter Kommissionen ved beregningen af fordelen skulle have taget i betragtning, at betalingen af den normale skat af kapitalgevinster i tilfælde af overdragelse kunne strækkes over fem skatteår uden renter, hvilket den ikke havde gjort i den anfægtede beslutnings betragtning 92, bemærkes, at det følger af retspraksis, at selv om artikel 88, stk. 2, EF pålægger Kommissionen at indhente oplysninger fra de interesserede parter, inden den træffer beslutning, forhindrer den i mangel af sådanne oplysninger ikke Kommissionen i at konkludere, at en støtte er uforenelig med fællesmarkedet (Domstolens dom af 19.9.2002, sag C-113/00, Spanien mod Kommissionen, Sml. I, s. 7601, præmis 39). Navnlig kan Kommissionen ikke kritiseres for, at den ikke har taget eventuelle faktiske eller retlige momenter i betragtning, som kunne have været fremlagt for den under den administrative procedure, men som ikke er blevet det, da Kommissionen ikke er forpligtet til af egen drift at undersøge og forestille sig, hvilke forhold der kunne være blevet forelagt for den (jf. Rettens dom af 14.1.2004, sag T-109/01, Fleuren Compost mod Kommissionen, Sml. II, s. 127, præmis 48 og 49, og af 14.12.2005, sag T-200/04, Regione autonoma della Sardegna mod Kommissionen, ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis). Sagsøgerne har ikke bestridt, at denne indsigelse ikke blev gjort gældende under den formelle undersøgelsesprocedure, selv om Kommissionen udtrykkeligt i punkt 29 og 37 i beslutningen om at indlede

proceduren havde henledt de interesserede parters opmærksomhed på dette forhold vedrørende beregningen af fordelen. Derfor må sagsøgernes argument forkastes.

189 Under alle omstændigheder skal det fastslås, at sagsøgerne ved ikke at have underbygget deres argument med fremlæggelse af de relevante italienske skatteregler hverken har støttet og endnu mindre bevist, at hensyntagen til en sådan mulighed for at udstrække betalingen, såfremt den havde været anvendelig i denne sag, ville have udlignet den økonomiske fordel på mere end 586 mio. EUR, som Kommissionen har beregnet i den anfægtede beslutnings betragtning 92.

190 Sagsøgernes argument (jf. præmis 117 ff. ovenfor) om, at ordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 ikke kan anses for at have indebåret en selektiv fordel, for så vidt som de virksomheder, der har nydt godt af ordningen, og de virksomheder, der har fået tilført andre aktiver end dem, der var omfattet af lov 218/1990, befandt sig i meget forskellige situationer, må forkastes.

191 Det må konstateres, som påpeget af Kommissionen, at det ikke er denne institution, men den italienske lovgiver selv, der i forbindelse med udarbejdelsen af lov 342/2000 har vurderet, at ordningen med skatteneutralitet i lovdekret 358/1997 i det væsentlige videreførte ordningen med skatteneutralitet i lov 218/1990, hvorfor der var grund til — som lovgiver gjorde det ved artikel 17-19 i lov 342/2000 — at indføre en ordning med ensartet justering med henblik på anerkendelse af de udskudte kapitalgevinster opnået ved omstruktureringer under ordningen med skatteneutralitet i henhold til én af disse to ordninger.

192 Under alle omstændigheder er de af sagsøgerne fremhævede forskelle enten ikke afgørende eller irrelevante.

193 Det er således tilstrækkeligt vedrørende den obligatoriske karakter af ordningen i lov 218/1990 og dermed den pligt, der var pålagt de offentlige kreditinstitutter til at overføre deres bankaktiver til aktieselskaber (jf. præmis 118 ovenfor), at konstatere, at denne pligt først blev indført i 1993 (jf. præmis 6 ovenfor). Før indførelsen af denne pligt blev tilførsler af aktiver foretaget af offentligretlige kreditinstitutter inden for rammerne af lov 218/1990 imidlertid allerede anset for skatteneutrale.

194 Angående den omstændighed, at ordningen i lov 218/1990 ifølge sagsøgerne var »særlig« og midlertidig, da den kun fandt anvendelse på offentligretlige kreditinstitutter og det i en begrænset periode (fra 1990 til 1995), mens ordningen i artikel 4 i lovdekret 358/1997 var »normal« og varig (jf. præmis 121 ovenfor), bemærkes, at denne omstændighed på ingen måde var ensbetydende med, at disse to ordninger var forskellige fra hinanden i skattemæssig henseende.

195 Vedrørende det forhold, at de i henhold til lov 218/1990 indskydende foretagender ved tilførslen skulle betale en normal skat på 15% af kapitalgevinsterne, mens der ved ordningen i lovdekret 358/1997 var fastsat fuldstændig skatteneutralitet (jf. præmis 121 ovenfor), henledes opmærksomheden på (jf. præmis 171 ovenfor), at den anfægtede beslutning på ingen måde omhandler de indskydende foretagender, men alene de virksomheder, som i medfør af lov 218/1990 havde modtaget tilførsler, og den selektive fordel, som disse virksomheder blev tillagt, i og med at justeringen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 kun fandt anvendelse på dem.

196 Som det fremgår, nærmere bestemt af den anfægtede beslutnings betragtning 100 og af det af Kommissionen anførte i dens svarskrift, var hensyntagen til den samlede skattemæssige byrde, som tilførslerne fra begyndelsen var underlagt — herunder den byrde, der påhvilede de indskydende foretagender — desuden irrelevant, eftersom det, der var spørgsmålet, var den fordelagtige behandling af udskudte kapitalgevinster, som endnu figurerede i regnskaberne hos de virksomheder, der havde modtaget tilførsler i henhold til lov 218/1990. I øvrigt var det umuligt at tage dette hensyn i betragtning, da Kommissionen ikke vidste, og heller ikke i forbindelse med undersøgelsen af en statsstøtteordning bør vide, hvor stor en andel af de udskudte

kapitalgevinster der konkret fortsat var bogført, og hvor stor en andel der konkret var blevet beskattet, uanset om det var foranlediget af en justering eller foranlediget af en udlodning som dividende.

197 Derfor er det omsonst, at sagsøgerne har påberåbt sig forskelle mellem ordningen med skatteneutralitet i henholdsvis lov 218/1990 og lovdekret 358/1997 til støtte for et anbringende om, at artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 under hensyntagen til disse forskelle ikke indebar en selektiv fordel.

198 Det følger af de foregående betragtninger, at Kommissionen ikke begik nogen fejl ved at sammenligne ordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 med den normale beskatningsordning og på det grundlag fastslå tilstedeværelsen af en selektiv økonomisk fordel svarende til den beløbsmæssige forskel mellem, hvad der var betalt i skat under anvendelse af artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003, og hvad der skulle have været betalt i skat under anvendelse af den normale beskatningsordning.

199 Dernæst efterprøves sagsøgernes klagepunkt (jf. præmis 123 ff. ovenfor), hvorefter Kommissionen med urette har anset den selektive karakter af ordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 for ikke at være begrundet i ordningens logik.

200 Sagsøgerne har i den forbindelse nærmere bestemt gjort gældende (jf. præmis 124-130 ovenfor), at skattereformen i 2003 har gjort det muligt at undgå enhver risiko for dobbeltbeskatning af kapitalgevinster af aktiver tilført under ordningen med skatteneutralitet i henhold til artikel 4 i lovdekret 358/1997, dvs. beskatning af både de indskydende selskaber og de selskaber, der har modtaget tilførsel af aktiver. Skattereformen har derimod ikke udelukket risikoen for dobbeltbeskatning af kapitalgevinster af

aktiver tilført under ordningen med skatteneutralitet i henhold til lov 218/1990. Dette forhold forklarer den italienske lovgivers valg af kun at forlænge justeringsordningen i artikel 17 og 18 i lov 342/2000 for tilførslerne foretaget i henhold til lov 218/1990.

201 Der skal imidlertid mindes om, at den anfægtede beslutning ikke vedrører de indskydende foretagender, men alene de bankforetagender, der har modtaget tilførsler i henhold til lov 218/1990 og den økonomiske fordel, som den omtvistede ordning forbeholdt disse foretagender. Følgelig kan det forhold, at de i henhold til lov 218/1990 indskydende foretagender kunne blive udsat for dobbeltbeskatning, ikke berettige, at de modtagende banker tildeltes en selektiv fordel ved artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003.

202 Kommissionen har derfor med rette i den anfægtede beslutnings betragtning 105 anset ordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 for at have indebåret en selektiv fordel, som forbedrede konkurrenceevnen for de kreditinstitutter, der var berørt af omstruktureringer i henhold til lov 218/1990, i forhold til andre virksomheder.

203 Endelig kan argumentet (jf. præmis 131 ovenfor), hvorefter den omtvistede ordning blot forlængede den tidligere gældende justeringsordning, som Kommissionen ikke dengang anså for at udgøre statsstøtte, til fordel for de bankforetagender, der var berørt af omstruktureringer i henhold til lov 218/1990, ikke tiltrædes.

204 Det følger nemlig af fast retspraksis med hensyn til anvendelsen af artikel 87 EF, at det er uden betydning, om situationen for den, der formodes at være omfattet af foranstaltningen, er forbedret eller forværret i forhold til den tidligere retstilstand, eller

om situationen ikke har udviklet sig med tiden. Der skal udelukkende tages stilling til, om en statslig foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, jf. artikel 87, stk. 1, EF, i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til det formål, der forfølges med den pågældende foranstaltning, befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation (jf. dommen i sagen Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, nævnt i præmis 160 ovenfor, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

205 I denne sag har Kommissionen således med rette anset den eksklusive opretholdelse ved artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 af justeringsordningen i artikel 17 og 18 i lov 342/2000 til fordel for de virksomheder, der havde modtaget tilførsler i henhold til lov 218/1990, for at have indebåret en selektiv fordel for disse virksomheder i forhold til andre virksomheder, der havde modtaget tilførsler i medfør af andre omstruktureringer end dem, der fulgte af lov 218/1990 (jf. præmis 202 ovenfor).

206 Endelig skal det, for så vidt som sagsøgerne med dette argument har hævdet, at ordningen i artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 udgjorde en i forvejen eksisterende statsstøtte i henhold til artikel 1 i forordning nr. 659/1999, bemærkes, i lighed med Kommissionen, at den eneste eksisterende støtte, som kan være relevant i dette tilfælde, er den, der vedrører en foranstaltning, som »ikke var […] støtte, da den blev indført, men blev […] en støtte på grund af udviklingen på fællesmarkedet, uden at medlemsstaten havde foretaget nogen ændringer«. I dette tilfælde skyldes det imidlertid et indgreb fra den italienske lovgivers side, at den omtvistede justeringsordning, som indtil da havde været tilgængelig for alle virksomheder, der modtog tilførsler i forbindelse med skatteneutrale ordninger, blev forbeholdt alene de virksomheder, der havde modtaget tilførsler i henhold til lov 218/1990.

207 Det følger af samtlige foregående bemærkninger, at Kommissionen ikke har tilsidesat artikel 87, stk. 1, EF ved at fastslå, at der i denne sag foreligger statsstøtte.

208 For fuldstændighedens skyld bemærkes, at selv i det tilfælde, at Kommissionen som referenceramme for fastlæggelsen af fordelen ikke havde valgt den normale beskatningsordning, men ordningen i artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003, skulle denne institution have pålagt tilbagesøgning af statsstøtte på samme måde som i den anfægtede beslutnings dispositive del.

209 I så fald ville Kommissionen nemlig have fastslået tilstedeværelsen af en selektiv økonomisk fordel af følgende grunde: for det første at den skat, der tidligere var blevet betalt i henhold til lov 350/2003 (bl.a. den skat på 15% af de realiserede kapitalgevinster, som de indskydende foretagender skulle betale straks ved tilførslen), var irrelevant for beregningen af fordelen, for det andet forskellen mellem de nedsatte satser fastsat i henholdsvis stk. 25 og 26 i artikel 2 i lov 350/2003 (jf. henholdsvis præmis 27 og 29 ovenfor) og for det tredje den fastslåede fordels objektive karakter (jf. præmis 169 og 187 ovenfor). Denne fordel ville udgøre et mindre beløb end det, der er fastsat i den anfægtede beslutnings betragtning 92, men støtten ville ikke være omfattet af de minimis-undtagelsen på grund af manglende gennemsigtighed som anført i den anfægtede beslutnings betragtning 102.

210 Desuden ville en sådan fordel ikke i videre omfang end den fordel, der er fastslået i den anfægtede beslutning, kunne anses for at være berettiget med henvisning til de af sagsøgerne fremførte betragtninger, hvorefter de i henhold til lov 218/1990 indskydende foretagender efter skattereformen i 2003 blev behandlet mindre gunstigt skattemæssigt. Som allerede anført omhandler den anfægtede beslutning på ingen måde

disse indskydende foretagender, men alene de banker, som i medfør af lov 218/1990 har modtaget tilførsler, og som ved artikel 2, stk. 26, i lov 350/2003 fik en selektiv fordel, der forbedrede deres konkurrenceevne i forhold til andre virksomheders (jf. i denne forbindelse den anfægtede beslutnings betragtning 105).

211 Heraf følger, at Kommissionen også efter en sammenligning af den omtvistede ordning med ordningen i artikel 2, stk. 25, i lov 350/2003 ville have fastslået forekomsten af en statsstøtte i de samme vendinger som i den anfægtede beslutnings artikel 1 og ville have pålagt tilbagesøgning i de samme vendinger som i beslutningens artikel 3, stk. 2.

212 Eftersom alle sagsøgernes anbringender skal forkastes, bør Kommissionen frifindes.

Sagens omkostninger

213 Ifølge procesreglementets artikel 87, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom.

214 Da sagsøgerne har tabt sagen, bør det pålægges dem at bære deres egne omkostninger og at betale Kommissionens omkostninger i overensstemmelse med dennes påstand herom.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

RETTEN (Femte Afdeling):

1) Europa-Kommissionen frifindes.

2) BNP Paribas og Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) betaler sagens omkostninger.

Vilaras Prek Ciucă

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 1. juli 2010.

Underskrifter