TRIBUNALENS DOM (femte avdelningen)

den 1 juli 2010 *

I mål T-335/08,

BNP Paribas, Paris (Frankrike),

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

företrädda av advokaterna R. Silvestri, G. Escalar och M. Todino,

sökande,

mot

Europeiska kommissionen, företrädd av V. Di Bucci och E. Righini, båda i egenskap av ombud,

svarande,

* Rättegångsspråk: italienska.

angående en talan om ogiltigförklaring av kommissionens beslut 2008/711/EG av den 11 mars 2008 om det statliga stöd C 15/07 (ex NN 20/07) som Italien har genomfört i form av skatteincitament för vissa omstrukturerade banker (EUT L 237, s. 70),

meddelar

TRIBUNALEN (femte avdelningen),

sammansatt av ordföranden M. Vilaras (referent), samt domarna M. Prek och V. M. Ciucă,

justitiesekreterare: handläggaren T. Weiler,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 21 januari 2010,

följande

Dom

Bakgrund till tvisten

De aktuella italienska bestämmelserna

1 Enligt italiensk rätt likställdes i skattehänseende år 1990 överföring av en verksamhetsgren med försäljning av tillgångar, vilken föranledde att bolagsskatt skulle tas ut på skillnaden mellan nuvärdet av de överförda tillgångarna och deras skattemässiga värde.

2 Genom legge nº 218 su disposizioni in materia di ristrutturazione e integrazione patrimoniale degli istituti di credito di diritto pubblico (lag nr 218 om omstrukturering och förstärkning av det egna kapitalet i offentliga kreditinstitut) av den 30 juli 1990 (GURI nr 182 av den 6 augusti 1990) (nedan kallad lag nr 218/1990), infördes ett skattesystem med karaktären av undantag för att underlätta överföringen av anläggningstillgångar och andra banktillgångar, vilka ägs av dessa offentliga organ, till

befintliga eller nyligen bildade privata banker, i syfte att rationalisera bankverksamheten i Italien och särskilt att göra det möjligt för offentliga organ inom banksektorn att ändra sin rättsliga form till aktiebolag, som anses vara en lämpligare form (artiklarna 1 och 7.2 i lag nr 218/1990).

3 Enligt detta system beaktades inte, i skattehänseende, 85 procent av värdet av de kapitalvinster som hade realiserats genom överföringar av banktillgångar från offentliga banker till privata banker, i utbyte mot aktier i de privata bankerna. Dessa kapitalvinster beskattades således, i denna utsträckning, inte förrän kapitalvinsterna faktiskt hade realiserats, antingen genom att banken delade ut den bokförda reserv som den var skyldig att inrätta (motsvarande skillnaden mellan värdet som tagits upp i balansräkningen av de aktier som hade tagits emot, och det skattemässiga värdet på de överförda tillgångarna) till sina aktieägare, genom att banken överlät de aktier som hade tagits emot, eller genom att det bolag som hade förvärvat de överförda tillgångarna (nedan kallade de övertagande bolagen) avyttrade dem.

4 Banken beskattades däremot omedelbart, till ordinarie bolagsskattesats, för de 15 resterande procenten av den kapitalvinst som realiserades vid tidpunkten för överföringen. I samband med denna beskattning kunde ett belopp motsvarande 15 procent av kapitalvinsten beaktas, som en ökning av det skattemässiga värdet av de aktier som hade tagits emot i utbyte mot överföringen och det skattemässiga värdet av de tillgångar som hade förts över, i bankens respektive det övertagande bolagets bokföring.

5 Detta delvis skatteneutrala system, som infördes genom lag nr 218/1990, medförde följaktligen dubbla avvikelser mellan de skattemässiga värdena och de bokförda värdena, det vill säga en avvikelse mellan de skattemässiga värdena såväl vad avser de överförda tillgångarna (det övertagande bolagets bokföring), som de aktier som togs emot i utbyte (bankens bokföring). Det bokförda värdet av de överförda tillgångarna och de aktier som togs emot i utbyte motsvarade tillgångarnas nuvärde vid tidpunkten för överföringen. Tillgångarnas och aktiernas skattemässiga värde uppgick däremot

till det skattemässiga värde som tillgångarna hade när de ägdes av banken, ökat med 15 procent av den realiserade kapitalvinst som beskattades omedelbart.

6 Genom 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 (lag nr 489 om bland annat förlängning av den tidsfrist som föreskrivs i artikel 7.6 i lag nr 218/1990) av den 26 november 1993 (GURI nr 284, av den 3 december 1993), infördes en skyldighet för offentliga banker, vars egna kapital fullständigt eller till största delen innehades av staten, att senast den 30 juni 1994 omvandlas till aktiebolag i enlighet med de villkor som föreskrevs i lag nr 218/1990.

7 Utöver det delvis skatteneutrala system som infördes genom lag nr 218/1990, och som särskilt avsåg omorganisation av den offentliga banksektorn i Italien, införlivade Republiken Italien, genom decreto législativo 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 societa' di Stati membri diversi (lagstiftningsdekret nr 544 om införlivande av direktiv 90/434/EG) av den 30 december 1992 (GURI nr 9 av den 13 januari 1993), rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 20). Direktivets syfte var att införa ett gemensamt skattesystem och på så vis sätta stopp för snedvridning av konkurrensen till följd av nationell lagstiftning, och att underlätta omorganisationer mellan bolag i olika medlemsstater genom att förhindra att det togs ut skatt vid dessa omorganisationer, samtidigt som det värnas om de berörda medlemsstaternas ekonomiska intressen (första till sjätte skälen i direktiv 90/434).

8 I direktiv 90/434 och de italienska införlivandebestämmelserna föreskrevs ett skatteneutralt system som är jämförbart med det i lag nr 218/1990, med den skillnaden att de införde en fullständig skatteneutralitet, innebärande att inte någon del av den realiserade kapitalvinsten beskattades omedelbart. Direktiv 90/434 och de italienska införlivandebestämmelserna skiljer sig även från lag nr 218/1990 på så vis att de inte ger upphov till dubbla avvikelser mellan de skattemässiga värdena och de bokförda värdena, det vill säga såväl vad avser de aktier som tagits emot som de överförda tillgångarna, utan de skattemässiga värdena avvek endast med avseende på de överförda tillgångarna, det vill säga endast med avseende på det övertagande bolagets redovisning.

9 Genom artikel 23 i decreto legislativo nº 41 su misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse (lagstiftningsdekret nr 41 om brådskande åtgärder avseende konsolideringen av offentliga medel och sysselsättningen i förfördelade regioner) av den 23 februari 1995 (GURI nr 45 av den 23 februari 1995) (nedan kallat lagstiftningsdekret nr 41/1995), gav den italienska lagstiftaren för första gången de övertagande bolagen enligt lag nr 218/1990 rätt att justera det skattemässiga värdet av de överförda tillgångarna och av de aktier som de överlåtande organen tagit emot, till de högre bokförda värdena av dessa tillgångar och aktier. Denna omjustering undanröjer således avvikelserna mellan de skattemässiga värdena, och frigör den obligatoriska reserven i den överlåtande bankens bokföring för vilken skatten skjutits upp. Denna omjustering villkorades av att det övertagande bolaget betalade en alternativskatt på 14 procent för omjusteringen av det skattemässiga värdet av de tillgångar som hade tagits emot vid överföringen, eller på 18 procent för omjustering av såväl tillgångarnas skattemässiga värde som värdet av de aktier som det överlåtande organet hade tagit emot. Om rätten att göra omjusteringar utnyttjades skulle den avse samtliga tillgångar som överfördes inom ramen för de omorganisationer som genomfördes enligt lag nr 218/1990, utan att för den skull omfatta andra tillgångar vars skattemässiga värde var lägre än det bokförda värdet.

10 Eftersom direktiv 90/434 endast är tillämpligt på omorganisationer i olika medlemsstater, utvidgade Republiken Italien självständigt systemet med skatteneutralitet till omorganisationer av bolag på nationellt territorium genom decreto législativo nº 358 su riordino delle imposte sui redditi applicabili alle operazioni di cessione e conferimento di aziende, fusione, scissione et permuta di partecipazioni (lagstiftningsdekret nr 358 om ändring av inkomstskatt på transaktioner som avser överlåtelse och

övergång av företag, fusion, fission och utbyte av aktier) av den 8 oktober 1997 (GURI nr 249 av den 24 oktober 1997) (nedan kallat lagstiftningsdekret nr 358/1997), och föreslog en alternativ möjlighet för aktörerna att omedelbart beskatta kapitalvinsterna.

11 Systemet med skatteneutralitet föreskrevs i artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997. Enligt detta system var överföringar av tillgångar i en verksamhetsgren mellan bolag i Italien neutrala i skattehänseende, under förutsättning att det skattemässiga värdet av de överförda tillgångarna tilldelades de aktier som det överlåtande bolaget tog emot, och att de förvärvade tillgångarna tilldelas det skattemässiga värde som de hade när de tillhörde det överlåtande bolaget (överföring enligt det skatteneutrala systemet).

12 Systemet med skatteneutralitet enligt artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997 gav således, såsom systemet enligt lag nr 218/1990, upphov till dubbla avvikelser mellan de skattemässiga värdena och de bokförda värdena, det vill säga såväl vad avser de överförda tillgångarna (det övertagande bolagets bokföring) som de aktier som tagits emot i utbyte mot dessa tillgångar (det överlåtande bolagets bokföring).

13 I artikel 3 i lagstiftningsdekret nr 358/1997 föreskrevs, med avseende på den alternativa möjligheten att omedelbart beskatta kapitalvinsten, att vid omorganisationen skulle en alternativskatt på 19 procent betalas för de realiserade kapitalvinsterna. Till följd av att kapitalvinsten beaktades i skattehänseende, uppkom det inte några avvikelser mellan de skattemässiga värdena och tillgångarnas bokförda värden (överföring enligt det skatteneutrala systemet).

14 Genom legge n° 342 su misure in materia fiscale (lag nr 342 om åtgärder på skatteområdet) av den 21 november 2000 (ordinarie tillägg till GURI nr 276 av den 25 november 2000) (nedan kallad lag nr 342/2000), införde den italienska lagstiftaren tre temporära system.

15 Det första systemet, som följde av artikel 10 i lag nr 342/2000, avsåg omvärdering av vissa av företagens tillgångar. Genom bestämmelsen gavs företag möjlighet att ”omvärdera materiella och immateriella tillgångar, med undantag för de tillgångar som omfattas av företagets produktion eller handel, samt andelsinnehav i dotterbolag eller närstående bolag enligt artikel 2359 i civillagen, när andelsinnehavet utgörs av anläggningstillgångar, såsom de framgår av balansräkningen för det räkenskapsår som avslutas senast den 31 december 1999”.

16 I artikel 12 i lag nr 342/2000 föreskrevs att i enlighet med systemet för omvärdering skulle en alternativskatt på 19 procent tas ut för avskrivningsbara tillgångar, och på 15 procent för icke-avskrivningsbara tillgångar, för de högre värden som tagits upp i balansräkningen efter omvärderingen.

17 Det andra systemet, som följde av artikel 14 i lag nr 342/2000, avsåg omjustering av det skattemässiga värdet av de tillgångar som nämns i artikel 10 i lag nr 342/2000, till de högre värden som tagits upp i balansräkningen. I artikel 14 föreskrevs att ”[b]estämmelserna i artikel 12 [kunde] tillämpas när det tas ut inkomstskatt för fysiska personer, inkomstskatt för juridiska personer och regional produktionsskatt med avseende på de högre värden som tagits upp i balansräkningen enligt artikel 10 … av de tillgångar som nämns i samma artikel”.

18 Omvärderingen enligt artikel 10 i lag nr 342/2000, som är en bokföringsåtgärd med en skattemässig effekt, och omjusteringen enligt artikel 14 i samma lag, som är en skatteåtgärd, föranledde, för det fall båda vidtogs, en ”skattemässig” omvärdering. Denna skattemässiga omvärdering bestod i att de värden som hade tagits upp i balansräkningen omvärderades till nuvärdena, och att de skattemässiga värden som avvek från de omvärderade bokförda värdena omjusterades.

19 Det tredje systemet avsåg omjustering av det skattemässiga värdet i förhållande till de värden som hade tagits upp i balansräkningarna hos de företag som var föremål för de omorganisationer som genomfördes enligt lag nr 218/1990 eller artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997. Artiklarna 17–19 i lag nr 342/2000 föreskrev följande i detta hänseende:

”*Artikel 17*

1. De bolag som förvärvar tillgångar enligt artikel 7.2 och 7.5 i [lag nr 218/1990] ... kan tillämpa en [alternativ]skatt på 19 procent för skillnaden mellan värdet av de tillgångar som förvärvats och deras beskattningsbara värde. Värdet av de förvärvade tillgångarna framgår av balansräkningen för det räkenskapsår som avslutats före datumet för ikraftträdandet av denna lag.

2. Den skillnad som det tas ut alternativskatt för enligt punkt 1, utgör en kostnad i skattehänseende för de tillgångar som skillnaden hänför sig till från och med det räkenskapsår som följer efter det räkenskapsår som anges i punkt 1. Denna skillnad utgör även en kostnad för de aktier som det överlåtande bolaget eller organet tagit emot, vilken i skattehänseende ska beaktas till det värde som tagits upp i balansräkningen för det räkenskapsår eller den räkenskapsperiod som pågår vid den tidpunkt då det räkenskapsår som avses i punkt 1 avslutas. Beskattning sker följaktligen i

samma utsträckning av de reserver eller fonder som bildats avseende de högre värden som bokförts vid överföringen ...

3. De bolag som avses i punkt 1 kan i stället för den alternativskatt som föreskrivs i samma punkt tillämpa en alternativskatt motsvarande 15 procent. I sådant fall ska det överlåtande bolaget eller organet inte beskattas för den skillnad som det tas ut alternativskatt för.

5. Begäran om tillämpning av alternativskatten ska lämnas i inkomstdeklarationerna för det räkenskapsår som pågår vid datumet för ikraftträdandet av denna lag. Alternativskatten ska betalas genom högst tre årliga delbetalningar som ska uppgå till samma belopp ...

Artikel 18

1. För de bolag som har gjort överföringar i den mening som avses i artikel 7.5 i [lag nr 218/1990], anses skillnaden mellan värdet på de aktier som tas emot och det värde som beaktats i skattehänseende ha realiserats, under förutsättning att en alternativskatt tas ut … till 19 procent, i enlighet med de villkor och inom de frister som föreskrivs i artikel 17. Värdet av de aktier som tas emot är det värde som tagits upp i balansräkningen för det räkenskapsår som avslutats före datumet för ikraftträdandet av denna lag.

2. Den skillnad för vilken det tas ut alternativskatt i den mening som avses i punkt 1, utgör en kostnad för de aktier som tagits emot, vilken beaktas i skattehänseende. De reserver eller fonder som bildats avseende de högre värdena vid överföringen ska beskattas till ett belopp motsvarande den ovannämnda skillnaden, med avräkning av alternativskatten. Denna skillnad anses inte utgöra en kostnad som beaktas i skattehänseende för de bolag som förvärvar de överförda tillgångarna ...

Artikel 19

Bestämmelserna i artikel 17 är även tillämpliga på de rättssubjekt till vilka de överföringar som föreskrivs i artikel 4.1 i [lagstiftningsdekret nr 358/1997] sker."

20 I artikel 20 i lag nr 342/2000 föreskrivs närmare regler för den alternativskatt som tas ut för kapitalvinster och det motsvarande skattetillgodohavandet avseende de aktieägare som tar emot utdelningar som ett resultat av de kapitalvinster som beaktas i skattehänseende.

21 Genom artikel 3.1 i legge nº 448 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2002) (lag nr 448 om upprättande av statens årliga och fleråriga budget (2002 års finanslag)) av den 28 december 2001 (ordinarie tillägg till GURI nr 301 av den 29 december 2001) (nedan kallad lag nr 448/2001), förlängde den italienska lagstiftaren tillämpligheten av systemen för omvärdering och omjustering, vilka föreskrivs i artiklarna 10 och 14 i lag nr 342/2000, av de tillgångar som tagits upp i balansräkningen för det räkenskapsår som avslutas före den 31 december 2000, genom betalning av en alternativskatt till samma skattesats på 19 procent för avskrivningsbara tillgångar, och på 15 procent för icke-avskrivningsbara tillgångar.

22 Genom artikel 3.11 i lag nr 448/2001 förlängde den italienska lagstiftaren tillämpligheten av systemet för omjustering enligt artiklarna 17–19 i lag nr 342/2000 av tillgångar som tagits upp i balansräkningen för det räkenskapsår som pågick den 31 december 2001. Genom samma artikel bestämde även den italienska lagstiftaren alternativskatten till 12 procent och 9 procent, beroende på hur omfattande omjusteringen var.

23 Det italienska bolagsskattesystemet reformerades under år 2003 genom decreto législativo nº 344 su riforma dell'imposizione sul reddito delle societa' a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, nº 80 (lagstiftningsdekret nr 244 om bolagsskattereformen enligt artikel 4 i lag nr 80 av den 7 april 2003) av den 12 december 2003 (ordinarie tillägg till GURI nr 291 av den 16 december 2003).

24 Genom legge nº 350 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004) (lag nr 350 av den 24 december 2003 om upprättande av statens årliga och fleråriga budget (2004 års finanslag)) av den 24 december 2003 (ordinarie tillägg till GURI nr 299 av den 27 december 2003) (nedan kallad lag nr 350/2003), förlängde den italienska lagstiftaren ännu en gång tillämpligheten av systemen för omvärdering och omjustering enligt lag nr 342/2000.

25 I artikel 2.25 i lag nr 350/2003 föreskrivs följande:

"I artikel 10 [i lag nr 342/2000] föreskrivs att ledet i meningen 'avslutad senast den 31 december 1999' ska ersättas av 'avslutad senast den 31 december 2002'. Den alternativskatt som tas ut på grundval av bestämmelserna i denna punkt ska betalas årligen i tre omgångar före förfallodagen för betalning av inkomstskatt, enligt följande: 50 procent år 2004, 25 procent år 2005 och 25 procent år 2006."

26 Bestämmelsen ändrade således artikel 10 i lag nr 342/2000 på så vis att det blev tillåtet för företag att på frivillig basis omvärdera tillgångarna i balansräkningen för det räkenskapsår som avslutades senast den 31 december 2002.

27 Genom bestämmelsen gavs företagen även möjlighet att dra fördel av systemet för omjustering enligt artikel 14 i lag nr 342/2000. Genom artikel 14 hade företagen nämligen rätt att dra fördel av systemet för omjustering med avseende på samma tillgångar som dem som kunde bli föremål för omvärdering enligt artikel 10 i lag nr 342/2000. Samtliga företag fick följaktligen tillåtelse att undanröja avvikelserna mellan tillgångarnas skattemässiga värde och deras bokförda värde, genom att betala en alternativskatt på 19 procent för omjustering av avskrivningsbara tillgångar och på 15 procent för omjustering av icke-avskrivningsbara tillgångar.

28 I artikel 2.26 i lag nr 350/2003 föreskrivs följande:

”Bestämmelserna i artiklarna 17, 18 och 20 i [lag nr 342/2000] kan även tillämpas på tillgångar som tagits upp i balansräkningen för det räkenskapsår som pågår den 31 december 2003. I sådant fall sänks alternativskatten på 19 procent till 12 procent, och alternativskatten på 15 procent sänks till 9 procent. Den alternativskatt som tas ut på grundval av bestämmelserna i denna punkt ska betalas årligen i tre omgångar, utan ränta, före förfallodagen för betalning av inkomstskatt, till följande belopp: 50 procent år 2004, 25 procent år 2005 och 25 procent år 2006. Begäran om tillämpning av alternativskatten ska lämnas i inkomstdeklarationerna för det räkenskapsår då värdena undantas från skatt.”

29 Denna bestämmelse, som förlängde tillämpligheten av artiklarna 17, 18 och 20 i lag nr 342/2000, samt sänkte alternativskatten till 12 procent respektive 9 procent beroende på omfattningen av omjusteringen, har inte förlängt tillämpligheten av artikel 19 i denna lag. Artikel 19 i ovannämnda lag avsåg möjligheten att omjustera de tillgångar som bolagen överfört enligt systemet med skatteneutralitet enligt artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997.

Det administrativa förfarandet och det angripna beslutet

30 Europeiska gemenskapernas kommission inledde en preliminär bedömning av artikel 2.26 i lag nr 350/2003. Då kommissionen ansåg att bestämmelsen verkade utgöra statligt stöd som inte är förenligt med den gemensamma marknaden, underrättade den Republiken Italien, genom skrivelse av den 30 maj 2007, om sitt beslut att inleda det formella granskningsförfarandet enligt artikel 88.2 EG (nedan kallat beslutet om inledande). Beslutet offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning* av den 7 juli 2007 (EUT C 154, s. 15).

31 I detta beslut uppmanade kommissionen Republiken Italien och berörda parter att lämna synpunkter. Som svar mottog kommissionen synpunkter från Republiken Italien och, bland annat, bankkoncernen Paribas, vari Banca Nazionale del Lavoro (BNL) ingår.

32 Den 11 mars 2008 antog kommissionen beslut 2008/711/EG om det statliga stöd C 15/07 (ex NN 20/07) som Italien har genomfört i form av skatteincitament för vissa omstrukturerade banker (EUT L 237, s. 70) (nedan kallat det angripna beslutet).

33 Efter att i det angripna beslutet ha beskrivit reglerna om beskattning av kapitalvinster i det italienska skattesystemet (skälen 13–56 i det angripna beslutet), det administrativa förfarandet och Republiken Italiens och berörda parters synpunkter (skälen 57–79 i det angripna beslutet), påbörjade kommissionen bedömningen av artikel 2.26 i lag nr 350/2003 med avseende på bestämmelserna om statligt stöd.

34 Efter att ha konstaterat att villkoret, för att det ska vara fråga om statligt stöd, att statliga medel har använts, var uppfyllt (skäl 81 i det angripna beslutet), undersökte kommissionen villkoret avseende förekomsten av en selektiv fördel och huruvida en sådan är motiverad med hänsyn till systemets art (skälen 82–107 i det angripna beslutet).

35 Kommissionen erinrade i detta hänseende om sin ståndpunkt att de skatteneutrala system som infördes genom lag nr 218/1990 och artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997, inte utgör statligt stöd. Enligt kommissionen motiverades nämligen uppskovet med beskattning avseende den skatteneutralitet som tillämpats av skattesystemets inre logik (skälen 82–86 i det angripna beslutet).

36 Vad beträffar systemet för omjustering enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 gäller följande. Kommissionen fastställde att systemet gav rätt att öka det skattemässiga värdet för vilket ordinarie bolagsskatt skulle ha betalats, om en sådan särskild alternativskatt som den som är aktuell i förevarande mål inte hade varit tillgänglig. Kommissionen uppgav att den uppfattade det som att fastställandet av en alternativskatt med en lägre skattesats i princip kan motiveras, i den mån som en sådan skatt är att se som en teknisk åtgärd för att underlätta att kapitalvinster beaktas i skattehänseende (skäl 87 första och sista meningen i det angripna beslutet).

37 Kommissionen tillade att en sådan gynnsam omjustering av skatt dock bara kan motiveras om den tillämpas på alla beaktanden i skattehänseende för jämförbara kapitalvinster, såsom de som följer av andra omorganisationer som inte omfattas av lag nr 218/1990, inklusive dem som avser andra banker (skäl 88 i det angripna beslutet).

38 Kommissionen ansåg att de omjusteringar som föreskrivs i lagarna nr 342/2000 och nr 448/2001 – vilka kan tillämpas genom betalning av en alternativskatt, som tillämpas på lika villkor för alla bolag som valt att i skattehänseende beakta de historiska kapitalvinster som realiserats, men som tillfälligt inte beaktades med tillämpning av lag nr 218/1990 och lagstiftningsdekret nr 358/1997 – utgjorde allmänna åtgärder som motiveras av skattesystemets inre logik och att de inte utgjorde statligt stöd (skäl 89 i det angripna beslutet).

39 Däremot ansåg kommissionen att den omjustering av skatt som föreskrivs i artikel 2.26 i lag nr 350/2003 inte var en allmän åtgärd, eftersom den tillämpades på kapitalvinster som realiserades i vissa banker till följd av de omorganisationer som genomfördes enligt lag nr 218/1990 (skälen 90 och 93 i det angripna beslutet).

40 Kommissionen ansåg att skattesystemet gav en fördel motsvarande skillnaden mellan den skatt som faktiskt betalades för att justera värdet på tillgångarna, och den skatt som normalt skulle ha betalats om samma justering skulle ha gjorts i avsaknad av bestämmelserna i artikel 2.26 i lag nr 350/2003 (skäl 91 i det angripna beslutet) Kommissionen uppmärksammade dessutom att alternativskatten hade betalats i tre omgångar, en för varje år, utan ränta, medan den ordinarie skatten skulle betalas in till sitt fulla belopp under år 2004 (skäl 92 i det angripna beslutet).

41 Kommissionen erinrade om de synpunkter som de berörda parterna hade inkommit med, i enlighet med vilka inte något av de bolag som drog fördel av det aktuella systemet skulle ha accepterat att omjustera värdet på sina tillgångar om de hade vetat att de skulle ha ålagts ordinarie skatt. För det andra avsåg de berörda parternas synpunkter att de andra bolag som inte omfattades av de omorganisationer som genomfördes enligt lag nr 218/1990, skulle ha gynnats av systemet med den implicita omjusteringen enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003 till de allmänna villkoren, som i princip är likvärdiga, enligt artikel 14 i lag nr 342/2000. För det tredje avsåg de berörda parternas synpunkter att hänsyn borde ha tagits till de skatter som hade betalats vid tidpunkten för de ursprungliga överföringarna, vilket skulle ha lett till att det i själva verket inte var fråga om någon fördel (skälen 94 och 95 i det angripna beslutet).

42 Kommissionen ”vidh[öll] dock att det system som föreskrivs i artikel 2.25 i lag nr 350/2003 inte [var] en skattemässig justering av avvikande värden till följd av skatteneutrala omorganisationer, utan ett system med omvärdering av skatt som gav möjlighet att realisera dolda kapitalvinster som härrör från en justering av det skattemässiga värdet på de tillgångar som innehas av de stödmottagande bolagen till deras respektive nuvärden”. Kommissionen ”ans[åg] inte att de två ordningarna [var] jämförbara och inte heller att systemet med omvärdering av skatt enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003 motsvarade omjusteringen av skatt enligt artikel 2.26 i samma lag, med hänsyn till skillnaden mellan den lagstiftade alternativskatt som föreskrivs i de två ordningarna” (skäl 96 i det angripna beslutet).

43 Kommissionen drog därför slutsatsen att de bolag som hade omjusterat sina tillgångars skattemässiga värden enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003, gavs en särskild skattefördel, som utgjordes av skillnaden mellan den ordinarie bolagsskatten på de kapitalvinster som beaktats i skattehänseende och den särskilda alternativskatten på samma kapitalvinster (skäl 97 i det angripna beslutet).

44 Kommissionen erinrade om de berörda parternas argument att den lägre alternativskatt som föreskrivs i artikel 2.26 i lag nr 350/2003 inte var selektiv, eftersom den motiverades av de faktiska och rättsliga omständigheterna vid beskattningen av kapitalvinsterna till följd av de omorganisationer som genomfördes enligt lag nr 218/1990, och att Republiken Italien efter så många år inte skulle ha varit berättigad att beakta dessa kapitalvinster i skattehänseende på samma villkor som tillämpas på kapitalvinster till följd av andra omorganisationer av bolag (skäl 98 i det angripna beslutet). Därefter angav kommissionen att den trots dessa särskilda omständigheter ansåg att det delvis skatteneutrala systemet enligt lag nr 218/1990 i huvudsak motsvarade det fullständigt skatteneutrala systemet enligt lag nr 358/1997. Enligt kommissionen borde den italienska lagstiftaren därför ha tillämpat samma behandling, eftersom den år 2003 hade föreskrivit att skatt skulle tas ut på kapitalvinster för vilka skatten skjutits upp (nedan kallade uppskjutna kapitalvinster) (skäl 99 i det angripna beslutet).

45 I skäl 100 anförde kommissionen vidare att den lägre skattesats som tillämpades inte bara uppvägde den mer betungande skattebehandlingen av utdelning till aktieägare av kapitalvinster till följd av omstruktureringar av banker enligt lag nr 218/1990, jämfört med utdelning av kapitalvinster relaterade till andra omorganisationer enligt det skatteneutrala systemet. Enligt kommissionen kan denna ståndpunkt inte godtas då tillämpningen av olika alternativskatter på kapitalvinster inte alltid kan motiveras vid utdelning av uppskjutna kapitalvinster. Kommissionen ansåg att ett accepterande av denna motivering skulle resultera i en tillämpning av olika bolagsskattesatser bara för vissa bolag, på grund av att dessa deltog i vissa typer av omorganisationer som föredrogs av staten.

46 Kommissionen ansåg för övrigt att den skattefördel som är ett resultat av tillämpningen av det system för omjustering som föreskrivs i artikel 2.26 i lag nr 350/2003, inte kan betraktas som en fördel ”av mindre betydelse”, att den ringa betydelse som

fördelen anses ge inte i sig utgör ett tillräckligt skäl för att utesluta att den kan kvalificeras som stöd, och att undantaget avseende stöd ”av mindre betydelse” i detta fall inte kan åberopas, eftersom det är fråga om en stödåtgärd som inte är transparent (skälen 101 och 102 i det angripna beslutet).

47 Kommissionen ansåg dessutom att systemet för omjustering enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 inte representerar en anpassning av det allmänna systemet till de särskilda förhållandena inom banksektorn, utan snarare en selektiv fördel som fick till följd att konkurrenskraften för de banker som omfattades av omorganisationerna enligt lag nr 218/1990 förbättrades. Detta system är inte heller bara en upprepning av det system som infördes genom lag nr 342/2000, eftersom omjusteringen enligt lag nr 350/2003 har ett mer begränsat tillämpningsområde än den allmänna omjusteringen enligt lag nr 342/2000 (skälen 105 och 106 i det angripna beslutet).

48 Kommissionen drog slutsatsen att den fördel som vissa banker åtnjutit enligt lag nr 350/2003, som består av en särskild alternativskatt för de kapitalvinster som realiserats till följd av vissa överföringar av tillgångar, i stället för den ordinarie skatten, var specifik och inte motiverades av skattesystemets art (skäl 107 i det angripna beslutet).

49 Efter att ha konstaterat att villkoren avseende snedvridning av konkurrensen och påverkan på handeln mellan medlemsstaterna var uppfyllda (skälen 108–110 i det angripna beslutet), och att inte något av undantagen i artikel 87.2 och 87.3 EG var tillämpliga (skälen 111–116 i det angripna beslutet), drog kommissionen slutsatsen att den aktuella ordningen var oförenlig med den gemensamma marknaden (skäl 117 i det angripna beslutet).

50 Kommissionen ansåg att olagligt stöd skulle återkrävas. Kommissionen var dock av uppfattningen att återkravet endast skulle avse skillnaden mellan den skatt som betalats och ”vad en stödmottagare skulle ha betala[t] om denna tillämpat andra skatteordningar som fanns tillgängliga vid denna tidpunkt”. Kommissionen ansåg att i detta ärende var tillämpningen av systemet med alternativ omjustering av skatt som anges i artikel 2.25 i lag nr 350/2003 inte bara ett hypotetiskt val, utan ett rimligt val som kunde ha använts av de berörda stödmottagare som önskade beakta tillgångarnas faktiska skattemässiga värde (skäl 118 i det angripna beslutet). Även om omjusteringar och omvärderingar inte är jämförbara, ansåg nämligen kommissionen att om inte systemet för omjustering av skatt hade funnits, skulle de berörda bankerna med all sannolikhet ha valt det allmänna systemet för omvärdering enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003 (skäl 119 i det angripna beslutet).

51 Kommissionen drog således slutsatsen att återkravet av stöd skulle begränsas till skillnaden mellan den skatt som ska betalas för att omvärdera tillgångarna enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003, och den skatt som faktiskt betalades enligt artikel 2.26 i samma lag (skäl 120 i det angripna beslutet).

52 Kommissionen beslutade därför följande:

”*Artikel 1*

De skattemässiga undantag i enlighet med artikel 2.26 i lag nr 350/2003 som [Republiken Italien] har genomfört utgör statligt stöd och är oförenligt med den gemensamma marknaden.

Artikel 2

[Republiken Italien] ska upphäva den stödordning som avses i artikel 1.

Artikel 3

1. [Republiken Italien] ska vidta alla nödvändiga åtgärder för att från stödmottagarna återkräva det stöd som beviljats genom tillämpning av den alternativskatt som anges i artikel 2.26 i lag nr 350/2003 vad gäller beaktande i skattehänseende av kapitalvinst till följd av omorganisationer som genomförts enligt lag nr 218/1990 och som olagligen redan har utbetalats till stödmottagarna.

2. Det belopp som ska återkrävas begränsas till skillnaden mellan den skatt som skulle ha betalats om stödmottagarna hade tillämpat systemet med omvärdering av skatt enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003 och den skatt som faktiskt betalades enligt artikel 2.26 i [samma] lag …

3. Återkravet ska ske utan dröjsmål och i enlighet med förfarandena i nationell lagstiftning, förutsatt att dessa förfaranden gör det möjligt att omedelbart och effektivt verkställa detta beslut.

…

Artikel 5

Detta beslut riktar sig till Republiken Italien.”

Förfarandet och parternas yrkanden

53 Sökandena, BNP Paribas (nedan kallat BNP) och BNL, väckte förevarande talan genom ansökan som inkom till förstainstansrättens kansli den 14 augusti 2008.

54 På grundval av referentens rapport beslutade tribunalen (femte avdelningen) att inleda det muntliga förfarandet. Parterna utvecklade sin talan och svarade på tribunalens muntliga frågor vid förhandlingen den 21 januari 2010.

55 Sökandena har yrkat att tribunalen ska

— ta upp talan till sakprövning,

— ogiltigförklara det angripna beslutet.

56 Kommissionen har yrkat att tribunalen ska

— avvisa talan,

— alternativt, ogilla talan, och

— förplikta sökandena att ersätta rättegångskostnaderna.

Rättslig bedömning

Huruvida talan kan tas upp till sakprövning

Parternas argument

57 Kommissionen har, utan att ha gjort någon invändning om rättegångshinder genom särskild handling i den mening som avses i artikel 114.1 i förstainstansrättens rättegångsregler, bestridit att talan kan tas upp till sakprövning. Det angripna beslutet, med stöd av vilket kommissionen kvalificerade det aktuella skattesystemet som en stödordning som är olaglig och oförenlig med den gemensamma marknaden, samt

förpliktade Republiken Italien att återkräva det stöd som hade beviljats, är nämligen en rättsakt med allmän giltighet. Enligt kommissionen får den omständigheten att sökandena är de faktiska stödmottagarna inte till verkan att de tillerkänns status som personer som är personligen berörda med rätt att väcka talan om ogiltigförklaring.

58 Kommissionen har grundat sina invändningar på domstolens och förstainstansrättens praxis. I denna rättspraxis har vid upprepade tillfällen slagits fast att talan som väckts av aktuella eller potentiella stödmottagare, mot beslut varigenom stödordningar förklaras vara oförenliga med den gemensamma marknaden, ska avvisas.

59 Kommissionen har inte bortsett från förstainstansrättens domar varigenom det tvärtom slagits fast att talan som väckts av mottagare av stöd som förklarats vara oförenligt med den gemensamma marknaden i vissa fall kan tas upp till sakprövning, eftersom sökandena var skyldiga att återbetala det stöd som utbetalats till dem i enlighet med dessa ordningar. Enligt kommissionen råder det emellertid tvivel om att de principer som styr enskildas rätt att väcka talan om ogiltigförklaring iakttas genom denna rättspraxis.

60 Kommissionen har i andra hand gjort gällande att även för det fall tribunalen finner att en talan som har väckts av den faktiska stödmottagaren kan tas upp till sakprövning såvida den har väckts av den faktiska stödmottagaren, har BNL inte talerätt, eftersom BNL inte kan anses vara den faktiska mottagaren av de aktuella stödåtgärderna. Det var nämligen det bolag som ägde det företag som vid den tiden förvärvade tillgångarna vid överföringen inom ramen för systemet med skatteneutralitet enligt artikel 7 i lag nr 218/1990 (nedan kallat före detta BNL), som inkorporerades i BNP. Den omständigheten att bankverksamheten hade överförts till BNL från före detta BNL har inget samband med stödet eller återbetalningen av detsamma. Kommissionen har i tredje hand gjort gällande att även om det till följd av omständigheter som inte varit kända för kommissionen skulle framkomma att det är BNL och inte BNP som ska återbetala stödet, kan talan inte tas upp till sakprövning såvitt den har väckts av BNP.

61 Sökandena har bestridit kommissionens argument. I rättspraxis har det tydligt slagits fast att de faktiska mottagarna av ett stöd, som har beviljats med tillämpning av stödordningar som är föremål för ett beslut varigenom kommissionen förklarar dem vara oförenliga med den gemensamma marknaden och ålägger medlemsstaten en skyldighet att återkräva det utbetalda stödet, anses vara personligen berörda.

62 Vad gäller kommissionens argument i andra hand är det utan verkan, eftersom åtminstone en av de två sökandenas talan i vilket fall kan tas upp till sakprövning.

Tribunalens bedömning

63 En fysisk eller juridisk person kan endast väcka talan om ogiltigförklaring av ett beslut som är riktat till en annan person om beslutet direkt och personligen berör honom.

64 Det utgör fast rättspraxis att en annan fysisk eller juridisk person än den person till vilken ett beslut är riktat, endast kan påstå sig vara personligen berörd av detta beslut om beslutet angår denne på grund av vissa egenskaper som är utmärkande för denna person, eller på grund av en faktisk situation som särskiljer denna person i förhållande till alla andra personer, och därigenom försätter personen i fråga i en ställning som motsvarar den som gäller för en person till vilken ett beslut är riktat (domstolens dom av den 15 juli 1963 i mål 25/62, Plaumann mot kommissionen, REG 1963, s. 197, särskilt s. 223, svensk specialutgåva, volym 1, s. 181, och av den 2 april 1998 i mål C-321/95 P, Greenpeace Council m.fl. mot kommissionen, REG 1998, s. I-1651, punkterna 7 och 28).

65 Domstolen har i enlighet härmed slagit fast att ett företag i princip inte kan väcka talan om ogiltigförklaring av ett beslut av kommissionen att förbjuda en stödordning till förmån för en viss sektor, om det enbart berörs av detta beslut på grund av att det är verksamt inom sektorn i fråga och eventuellt kan erhålla stöd enligt nämnda stödordning. Med avseende på företaget framstår nämligen ett sådant beslut som en åtgärd med allmän giltighet som är tillämplig på objektivt bestämda situationer och medför rättsverkningar för en allmänt och abstrakt angiven personkrets (se domstolens dom av den 29 april 2004 i mål C-298/00 P, Italien mot kommissionen, REG 2004, s. I-4087, punkt 37 och där angiven rättspraxis, samt av den 17 september 2009 i mål C-519/07 P, kommissionen mot Koninklijke Friesland Campina, REG 2009, s. I-8495, punkt 53. Se även, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 2 februari 1988 i de förenade målen 67/85, 68/85 och 70/85, Kwekerij van der Kooy m.fl. mot kommissionen, REG 1988, s. 219, punkt 15, svensk specialutgåva, volym 9, s. 305).

66 Domstolen har emellertid i dom av den 19 oktober 2000 i de förenade målen C-15/98 och C-105/99, Italien och Sardegna Lines mot kommissionen (REG 2000, s. I-8855, punkterna 34 och 35) slagit fast att eftersom sökandeföretaget inte enbart berördes av det beslut som var i fråga i det målet i egenskap av företag inom sjöfartsnäringen på Sardinien, vilket kunde komma i fråga för stödordningen för redare på Sardinien, utan även i egenskap av stödmottagare som verkligen hade beviljats ett individuellt stöd i enlighet med denna stödordning och vilket kommissionen hade beslutat skulle återbetalas, var företaget personligen berört av beslutet, och dess talan mot detta kunde således tas upp till sakprövning (se även, för ett liknande resonemang, domen i det ovan i punkt 65 nämnda målet Italien mot kommissionen, punkt 39).

67 Det ska följaktligen undersökas huruvida sökandena är stödmottagare som verkligen har beviljats ett individuellt stöd i enlighet med en stödordning, vilket stöd ska återkrävas enligt kommissionens beslut (se, för ett liknande resonemang, förstainstansrättens dom av den 20 september 2007 i mål T-136/05, Salvat père & fils m.fl. mot kommissionen, REG 2007, s. II-4063, punkt 70, och av den 4 mars 2009 i mål T-445/05, Associazione italiana del risparmio gestito och Fineco Asset Management mot kommissionen, REG 2007, s. II-289, punkt 49).

68 I de inlagor som sökandena har gett in till tribunalen har de i detta hänseende framfört tre skäl, som inte har bestridits av kommissionen.

69 För det första tillämpade före detta BNL systemet för omjustering enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 för sina tillgångar i sin deklaration för räkenskapsåret 2003, som företaget lämnade in den 29 oktober 2004, då företaget var ägare till den bank som hade förvärvat tillgångar vid en överföring inom ramen för systemet med skatteneutralitet enligt lag nr 218/1990.

70 För det andra överförde före detta BNL den 1 oktober 2007 sin bankverksamhet i Italien, inbegripet de tillgångar som var föremål för det ovannämnda systemet för omjustering, till ett aktiebolag som nyligen hade bildats med namnet Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL), det vill säga den andra sökanden.

71 För det tredje fusionerades före detta BNL med BNP, den första sökanden, samma dag omedelbart efter överföringen, och BNP tog därmed genom fusionen över före detta BNL:s rättigheter och skyldigheter, och inträdde därmed i före detta BNL:s ställe i samtliga rättsförhållanden i vilket detta var part, inbegripet de förfaranden som hade inletts före fusionen.

72 Mot bakgrund av det ovan anförda följer att den fördel som före detta BNL drog av det omtvistade skattesystemet fördes över till antingen BNP då den fusion som nämnts i föregående punkt skedde, eller till BNL då före detta BNL:s bankverksamhet fördes över till BNL. Följaktligen ska antingen BNP eller BNL anses vara den faktiska mottagaren av det stöd som beviljades inom ramen för den aktuella stödordningen, och följaktligen anses vara personligen berörd av det angripna beslutet.

73 Sökandena har som svar på en fråga som tribunalen ställde angett att det var BNP som till följd av den ovannämnda fusionen var den faktiska mottagaren av det omtvistade stödet, vilket har antecknats i tribunalens protokoll från förhandlingen.

74 Härav följer att BNP är personligen berörd av det angripna beslutet.

75 Vad beträffar huruvida sökanden uppfyller villkoret direkt berörd, gäller följande. I den mån som det i artikel 3 i det angripna beslutet föreskrivs att Republiken Italien ska vidta nödvändiga åtgärder för att från stödmottagarna återkräva det stöd som beviljats med tillämpning av det skattesystem som föreskrivs i artikel 2.26 i lag nr 350/2003, är sökanden, i egenskap av faktisk mottagare av stödet, direkt berörd av beslutet.

76 Mot bakgrund av det ovan anförda kan förevarande talan tas upp till sakprövning såvitt den väckts av BNP.

77 Det finns ingen anledning att bedöma huruvida den andra sökanden har talerätt, eftersom det är fråga om en och samma talan (se förstainstansrättens dom av den 3 september 2009 i mål T-326/07, Cheminova m.fl. mot kommissionen, REG 2009, s. II-4877, punkt 68 och där angiven rättspraxis; se även, för ett liknande resonemang, förstainstansrättens dom av den 6 juli 1995 i de förenade målen T-447/93–T-449/93, AITEC m.fl. mot kommissionen, REG 1995, s. II-1971, punkt 82, av den 22 oktober 1996 i mål T-266/94, Skibsværftsforeningen m.fl. mot kommissionen, REG 1996, s. II-1399, punkterna 51 och 52, av den 6 mars 2002 i de förenade målen T-127/99, T-129/99 och T-148/99, Diputación Foral de Álava m.fl. mot kommissionen, REG 2002, s. II-1275, punkt 52).

Prövning i sak

78 Sökandena har framfört två grunder till stöd för sin talan om ogiltigförklaring. Den första grunden avser att artikel 87.1 EG har åsidosatts, eftersom kommissionen felaktigt fastställde att det förekommit statligt stöd. Sökandena anser nämligen att det är fråga om en ordning som inte gav någon fördel i den mening som avses i bestämmelsen. Den andra grunden avser att motiveringsskyldigheten har åsidosatts till följd av ett sakfel.

79 Tribunalen finner det lämpligt att pröva den andra grunden först.

Den andra grunden: Åsidosättande av motiveringsskyldigheten till följd av ett sakfel

– Parternas argument

80 Sökandena har kritiserat kommissionen för att i det angripna beslutet inte ha beaktat systemet för omjustering enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003, vilket borde ha jämförts med systemet för omjustering enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003. Såväl de italienska myndigheterna som sökandena uppmanade emellertid kommissionen under det formella granskningsförfarandet att jämföra de två systemen, i syfte att fastställa huruvida det vid en helhetsbedömning av det andra systemet kunde fastställas att det gav någon som helst fördel i förhållande till det första.

81 Eftersom kommissionen endast grundade sig på konstaterandet att under år 2000 och år 2001 utvidgade lagstiftaren systemet för omjustering, som ursprungligen var förbehållet de organ som berörs av de omstruktureringar som föreskrivs i lag nr 218/1990, till de bolag som förvärvar de tillgångar som överförs enligt artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997, fastän någon sådan utvidgning inte längre föreskrivs i lag nr 350/2003, har kommissionen i praktiken inte gjort någon jämförelse. Kommissionen tillbakavisade av princip de italienska myndigheternas och sökandenas invändningar, utan att i det angripna beslutet lämna någon som helst motivering till svar. Kommissionen konstaterade nämligen endast att omjusteringen enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 endast är tillämplig på de bolag som förvärvar tillgångar enligt lag nr 218/1990, och inte på samtliga bolag som berörs av överföringarna av tillgångarna.

82 Det angripna beslutet grundar sig nämligen på den felaktiga uppfattningen att lag nr 350/2003 endast föreskriver ett system för omjustering i artikel 2.26, och inte något annat generellt tillämpligt system för omjustering. Denna ståndpunkt framgår utan tvekan av skäl 96 i det angripna beslutet.

83 Artikel 2.25 i lag nr 350/2003 ändrade emellertid ordalydelsen i artikel 10 i lag nr 342/2000 på så vis att det blev tillåtet för företag att på frivillig basis omvärdera tillgångarna ”i balansräkningen för det räkenskapsår som avslutats senast den 31 december 2002”. Artikel 2.25 i lag nr 350/2003 föreskrev därmed implicit en möjlighet för företagen själva att även dra fördel av systemet för omjustering enligt artikel 14 i lag nr 342/2000. Genom sistnämnda bestämmelse gavs de nämligen rätt att dra fördel av systemet för omjustering med avseende på samma tillgångar som dem som kan bli föremål för omvärdering enligt artikel 10 i lag nr 342/2000. Samtliga företag fick följaktligen tillåtelse att undanröja avvikelserna mellan tillgångarnas skattemässiga värde och deras bokförda värde, genom att betala en alternativskatt på 19 procent för omjustering av avskrivningsbara tillgångar och på 15 procent för omjustering av icke-avskrivningsbara tillgångar.

84 Den omständigheten att systemet för omjustering enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003 faktiskt tillämpades och var tillgängligt för samtliga företag som var intresserade, har för övrigt styrkts av de uppgifter som framgår av handlingarna i målet.

85 Sökandena har därutöver anfört att även om kommissionen hade jämfört systemet för omjustering enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 med systemet enligt artikel 2.25 i samma lag, skulle kommissionen ha fastställt att det första systemet inte gav någon ekonomisk fördel i förhållande till det andra. De förklaringar som kommissionen lämnade i svarsinlagan, som motivering till att det sistnämnda systemet för omjustering inte hade beaktats, utgör ett försök till motivering i efterhand (ex post), och kan därför inte godtas.

86 Kommissionen har gjort gällande att den, såsom sökandena, anser att tillämpningen av artikel 14 i lag nr 342/2000 förlängdes genom artikel 2.25 i lag nr 350/2003. Detta har emellertid inte någon inverkan på den korrekta motivering som angetts i skäl 96 i det angripna beslutet. I skäl 96 anges att genom artikel 2.25 i lag nr 350/2003 förlängdes tillämpningen av bestämmelser som var av en annan art än dem som förlängdes genom punkt 26 i samma artikel. Även om det är riktigt att det i skälet hade kunnat göras en uttryckligare hänvisning till såväl omvärdering som omjustering, vilka båda är föremål för den förlängning som föreskrivs i punkt 25, är det emellertid ändå så att huvudresonemanget är klart och att ”en skattemässig justering av avvikande värden till följd av skatteneutrala omorganisationer” jämförs med ”[realisation av] dolda kapitalvinster som härrör från en justering av det skattemässiga värdet på de tillgångar som innehas av de stödmottagande bolagen till deras respektive nuvärden”.

87 I skäl 56 i det angripna beslutet anges dessutom vari skillnaden mellan dessa två situationer ligger. De kapitalvinster som är hänförliga till överlåtelser och omorganisationer av bolag, vilka förverkligas genom utbyte av egendom, realiseras men skjuts upp, medan de kapitalvinster som ”endast är bokförda” inte har något samband med ”en tidigare realisering”. Med andra ord avser omjusteringarna enligt artikel 14 i lag

nr 342/2000 de kapitalvinster som inte har realiserats och som mycket väl kan likställas med kapitalvinsterna vid omvärderingen enligt artikel 10 i samma lag, vilket förklarar varför den objektiva tillämpningen och skattesatserna är desamma för de två instrumenten.

88 Denna grundläggande likhet mellan de två instrumenten har sin grund i syftet med omvärderingarna enligt artikel 10 i lag nr 342/2000 och omjusteringarna enligt artikel 14 i samma lag, och skiljer dem fullständigt från omjustering av kapitalvinster som redan realiserats vid överföring av tillgångar och omorganisationer av bolag enligt artikel 17 i samma lag.

89 Kommissionen gjorde således inte fel i sak såsom sökandena har gjort gällande, och har inte heller till följd av detta fel gjort sig skyldig till en bristande motivering. Kommissionen kom fram till att omjustering av kapitalvinster som redan hade realiserats vid överföring av tillgångar och omorganisationer av bolag, som enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 är förbehållna banker som är föremål för omstrukturering enligt lag nr 218/1990, endast analogt kan jämföras med den allmänna åtgärd som följer av artikel 19 i lag nr 342/2000. Denna artikel var i kraft fram till denna tidpunkt men den förlängdes inte. Kommissionen gjorde således en riktig bedömning när den konstaterade att den aktuella fördelen, som var allmängiltig, hade blivit en särskild fördel och att det således var fråga om statligt stöd.

90 Förvisso ansåg kommissionen slutligen att det var nödvändigt att begränsa det belopp som ska återkrävas till skillnaden mellan dels den skatt som ska betalas för omvärderingen enligt artikel 10 i lag nr 342/2000 och för omjusteringen av de kapitalvinster som inte realiserats enligt artikel 14 i samma lag, vilka båda förlängdes genom artikel 2.25 i lag nr 350/2003, dels den skatt som faktiskt betalades enligt artikel 17 i lag nr 342/2000, som förlängdes genom artikel 2.26 i lag nr 350/2003. Även om det medges att det ovan anförda är riktigt, förhåller det sig så att om detta val visar sig vara inkoherent i förhållande till det resonemang som förts i syfte att dra slutsatsen att det förekommit statligt stöd, är emellertid denna inkoherens till fördel för stödmottagarna, däribland sökandena, som inte har något intresse av att bestrida den. Det är

även klart att kommissionen, för det fall talan ogiltigförklaras på grund av bristande motivering, är skyldig att ompröva den aktuella åtgärden och fatta ett nytt beslut.

91 Kommissionen anser att den andra grunden i vilket fall saknar verkan. Eftersom sökandena har vidhållit att omjusteringen enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003 och den enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 är två olika instrument, även om de grundar sig på andra överväganden än vad kommissionen har gjort, hade en grundligare jämförelse av de två instrumenten inte föranlett en annan bedömning än den som framgår av det angripna beslutet.

92 Såsom anges i det angripna beslutet ska det belopp som ska återkrävas vidare begränsas till skillnaden mellan den skatt som skulle ha betalats om mottagarna av den omtvistade ordningen hade tillämpat systemet för omvärdering av skatt enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003 och den skatt som faktiskt betalats i enlighet med artikel 2.26 i samma lag. Det har emellertid inte någon betydelse att det angripna beslutet endast nämner omvärdering, eftersom det tas ut skatt enligt samma skattesats för de två instrument som förlängts genom artikel 2.25 i lag nr 350/2003, det vill säga omvärdering och omjustering. Även om kommissionen efter en grundligare undersökning av omjusteringen enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003 hade kommit fram till att den uppgick till den ordinarie skattesats som omjusteringen enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 skulle ha jämförts med, skulle kommissionen i vilket fall ha dragit slutsatsen att fördelen ska anses motsvara skillnaden mellan de två skattesatserna. Detta innebär att kommissionen skulle ha fastställt att stödet ska återkrävas till samma belopp som det som anges i det angripna beslutet.

– Tribunalens bedömning

93 Enligt fast rättspraxis ska den motivering som krävs enligt artikel 253 EG vara anpassad till rättsaktens beskaffenhet. Av motiveringen ska klart och tydligt framgå hur den institution som har antagit rättsakten har resonerat, så att de som berörs därav kan få kännedom om skälen för den vidtagna åtgärden och så att behörig domstol ges möjlighet att utföra sin prövning. Frågan huruvida kravet på motivering är uppfyllt ska bedömas med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, särskilt rättsaktens innehåll, de anförda skälen och det intresse av att få förklaringar som de vilka rättsakten är riktad till, eller andra personer som direkt eller personligen berörs av den, kan ha. Det krävs inte att alla relevanta faktiska och rättsliga omständigheter anges i motiveringen, eftersom bedömningen av om motiveringen av ett beslut uppfyller kraven i artikel 253 EG inte ska ske endast utifrån rättsaktens ordalydelse utan även utifrån sammanhanget och samtliga rättsregler på det ifrågavarande området (se domstolens dom av den 2 april 1998 i mål C-367/95 P, kommissionen mot Sytraval och Brink's France, REG 1998, s. I-1719, punkt 63 och där angiven rättspraxis).

94 Kommissionen är visserligen inte skyldig att i motiveringen till de beslut som den fattar för att säkerställa tillämpningen av konkurrensreglerna nämna alla de faktiska och rättsliga omständigheter samt överväganden som föranlett den att fatta ett sådant beslut. Kommissionen är emellertid enligt artikel 253 EG skyldig att åtminstone nämna de omständigheter och de överväganden som har väsentlig betydelse med hänsyn till systematiken i beslutet, för att sålunda göra det möjligt för gemenskapsdomstolarna och berörda parter att få kännedom om under vilka villkor kommissionen har tillämpat fördraget (se, för ett liknande resonemang, förstainstansrättens dom av den 15 september 1998 i de förenade målen T-374/94, T-375/94, T-384/94 och T-388/94, European Night Services m.fl. mot kommissionen, REG 1998, s. II-3141, punkt 95 och där angiven rättspraxis).

95 Vad beträffar invändningen att kommissionen genom det angripna beslutet åsidosatte systemet för omjustering enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003, gäller följande. I motsats till vad sökandena har påstått bortsåg inte kommissionen från detta system efter det att den i skäl 94 andra meningen i det angripna beslutet framförde argumentet att ”de andra bolag som inte omfattades av de omorganisationer som genomfördes enligt lag nr 218/1990 gynnades av systemet med den implicita omjusteringen av skatt som anges i artikel 2.25 i lag nr 350/2003 till de likvärdiga villkor som allmänt [föreskrivs] i artikel 14 i lag nr 342/2000”.

96 Även om, såsom kommissionen för övrigt har medgett i skäl 96 i det angripna beslutet, omjusteringen enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003 hade kunnat nämnas uttryckligen, har kommissionen emellertid besvarat berörda parters argument genom det resonemang som framgår av skälet.

97 I skälet vidhåller kommissionen att ”det system som föreskrivs i artikel 2.25 i lag nr 350/2003 inte var en skattemässig justering av avvikande värden till följd av skatteneutrala omorganisationer, utan ett system med omvärdering av skatt som gav möjlighet att realisera dolda kapitalvinster som härrör från en justering av det skattemässiga värdet på de tillgångar som innehas av de stödmottagande bolagen”.

98 Detta övervägande, som ska läsas tillsammans med uttalandena i skälen 16–19 och 56 i det angripna beslutet, ger tydligt uttryck för kommissionens ståndpunkt att omjusteringen enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003 saknade relevans, eftersom det endast är fråga om en förlängning av en omjustering – den i artikel 14 i lag nr 342/2000 – som inte har till syfte att säkerställa att det görs en justering av avvikande värden till följd av skatteneutrala transaktioner, såsom till exempel omorganisationer.

99 Enligt kommissionen syftade omjusteringen enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003, precis som omjusteringen enligt artikel 14 i lag nr 342/2000 som den innebar en förlängning av, till att omjustera de tillgångar vars värden avvek, men som inte berodde på en tidigare omorganisation av ett företag, utan en tidigare omvärdering som ”[f]ör att undvika att bolagsskatt betalas på kapitalvinster som ännu inte realiserats i likvida medel [gav] skattesystemet möjlighet att frysa skattekapitalvinsten genom att ett lägre skattemässigt värde på tillgångarna än det [omvärderade] bokförda värdet [behölls]” (skäl 18 tredje meningen i det angripna beslutet). Med andra ord, och för att använda den beskrivning som kommissionen gjort i sin svarsinlaga, avsåg inte systemet för omjustering enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003 de kapitalvinster som hade realiserats men som skjutits upp, utan de kapitalvinster som ”endast bokförts”, det vill säga kapitalvinster som inte har samband med ”en tidigare realisering”.

100 Av det ovan anförda följer att kommissionen långt ifrån bortsåg från de berörda parternas argument avseende systemet för omjustering enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003, att den har besvarat argumentet och på vederbörligt sätt har motiverat sin bedömning att systemet för omjustering saknar relevans.

101 Talan kan följaktligen inte vinna bifall såvitt avser denna grund.

Den första grunden: Åsidosättande av artikel 87.1 EG

– Parternas argument

102 Sökandena har för det första påstått att systemet för omjustering enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 inte ger de övertagande bolagen enligt lag nr 218/1990 någon ekonomisk fördel.

103 Det ordinarie systemet för beskattning av företagens kapitalvinster utgör enligt sökandena inte ett giltigt jämförelsekriterium för att fastställa huruvida omjusteringen enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 ger en ekonomisk fördel.

104 Eftersom det italienska skattesystemet inte föreskriver någon möjlighet till frivillig omjustering, hade de aktuella bolagen nämligen i vilket fall inte frivilligt kunnat omjustera sina tillgångar, och betalat ordinarie skatt på värdet för omjusteringen. Vad beträffar invändningen avseende att det ordinarie beskattningssystemet inte kan utgöra ett jämförelsekriterium, eftersom bolagen skulle ha betalat ordinarie skatt om de hade avyttrat sina tillgångar, gäller enligt sökandena följande. Det är uppenbart att om avyttringen hade en sådan skattemässig verkan, skulle de aktuella bolagen inte ha något intresse av att genomföra den. Även om tillgångarnas värden förvisso inte avviker när ordinarie skatt tas ut vid avyttring, skulle detta emellertid inte ha någon inverkan på de avvikande värdena för de aktier som de överlåtande organen tar emot.

105 Även om det medges att det ordinarie beskattningssystemet utgör ett giltigt jämförelsekriterium, ger omjusteringen enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 i vilket fall inte någon verklig ekonomisk fördel i förhållande till detta system.

106 Den ekonomiska fördel som följer av de sänkta skattesatser som är tillämpliga inom ramen för omjusteringen uteblir nämligen enligt sökandena helt av att det omedelbart (vid omjusteringen) ska betalas skatt som annars skulle ha betalats först senare (vid en eventuell avyttring), eller rent av aldrig (om det inte sker någon avyttring). Eftersom det är obligatoriskt att tillämpa omjusteringen enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 på samtliga tillgångar som överförts i den mening som avses i artikel 7 i lag nr 218/1990, borde alternativskatt även ha betalats för de tillgångar som inte omfattas av avyttringen (byggnader i vilka bankverksamheten utövas), samt på de tillgångar som till följd av deras värde så gott som skulle ha befriats från ordinarie skatt vid en avyttring (andelsinnehav i form av finansiella anläggningstillgångar).

107 Det stämmer inte heller att ordningen enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 gav en fördel till de stödmottagande bolagen, då alternativskatten skulle betalas i tre omgångar, utan ränta, medan den ordinarie skatten skulle betalas omedelbart. Vid avyttring av tillgångar kan nämligen kapitalvinstskatten fördelas på fem räkenskapsår, utan ränta, vilket till och med är mer fördelaktigt än systemet enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003.

108 Systemet enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 har slutligen enligt sökandena inte gett någon ekonomisk fördel. Detta är för övrigt anledningen till att inte samtliga av de övertagande bolagen enligt lag nr 218/1990 inte omedelbart tillämpade systemet för omjustering när det föreslogs år 2001. Detta föranledde lagstiftaren att förlänga fristen så att företagen skulle kunna dra fördel av detta system år 2003. Den fördel som

omjusteringen ger består endast i att bokföring och administrativ verksamhet förenklas, genom att de två systemen för bokförda och skattemässiga värden avskaffas.

109 Vad beträffar systemet för omjustering enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003, gäller vidare att det lika litet som det ordinarie beskattningssystemet kan användas som jämförelsekriterium för att fastställa förekomsten av en ekonomisk fördel. Systemets egenskaper skiljer sig nämligen från dem som utmärker systemet för omjustering enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003.

110 Det är nämligen inte möjligt att med tillämpning av systemet för omjustering enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003 justera det skattemässiga värdet av de tillgångar som innehas av andra bolag än det bolag som tillämpar det, medan det med tillämpning av systemet för omjustering enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 är möjligt att förhindra att det uppkommer dubbla avvikelser. Vid omjustering enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 är det inte heller möjligt att omjustera andra tillgångar än dem som överförts enligt systemet med skatteneutralitet, eller att välja vilka tillgångar som ska omjusteras, till skillnad från vad som gäller vid omjustering enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003. Vid omjustering enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003 är det inte endast möjligt att omjustera samtliga tillgångar, oavsett skälet till att värdena avviker, utan även att välja vilka tillgångar som ska omjusteras.

111 Även om det skulle anses vara möjligt att jämföra de två systemen för omjustering, ger omjusteringen enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 i vilket fall inte någon ekonomisk fördel i förhållande till omjusteringen enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003.

112 Den alternativskatt som ska betalas för omjusteringen enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 är förvisso lägre än den skatt som ska betalas för omjusteringen enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003. De totala skattemässiga kostnaderna för de två systemen är emellertid huvudsakligen desamma, om det tas hänsyn till den totala inkomstskatt

som de två parterna vid överföringen, det vill säga det överlåtande organet och det övertagande företaget, betalade för kapitalvinsten vid överföringen. Oaktat detta motiveras skillnaderna mellan den alternativskatt som ska betalas enligt systemet för omjustering enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003, och den skatt som ska betalas för omjustering enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003, även av att den första av dessa bestämmelser föreskriver att det skattemässiga värdet för samtliga överförda tillgångar ska omjusteras, medan den andra föreskriver att det är möjligt att omjustera det skattemässiga värdet endast för vissa tillgångar.

113 Dessa olika skattesatser motiveras dessutom av att lag nr 218/1990 föreskriver att de överlåtande organen kan skjuta upp kapitalvinsterna inte endast för aktierna, utan även för de reserver som kapitalvinsterna från överföringen förts upp i. Dessa organ kan nämligen redan ha betalat inkomstskatt på kapitalvinsterna för vilka skatten skjutits upp, för det fall de avyttrat de aktier som de tagit emot, eller delat ut den reserv som kapitalvinsterna från överföringen förts upp i.

114 Sammanfattningsvis ger möjligheten, för bolag som tar emot tillgångar som överförs enligt systemet med skatteneutralitet i den mening som avses i lag nr 218/1990, att tillämpa en alternativskatt som är lägre än den enligt systemet för omjustering i artikel 2.25 i lag nr 350/2003, inte dessa bolag någon ekonomisk fördel.

115 I sin replik gör sökandena slutligen gällande att ett företag år 2000 tillämpade omjusteringen enligt artikel 14 i lag nr 342/2000 för att frigöra kapitalvinster som skjutits upp till följd av att överföringar genomfördes enligt lag nr 218/1990. I repliken åberopade sökandena även det italienska skattecirkuläret nr 207 av den 16 november 2000 (nedan kallat cirkulär 207/2000), av vilket framgår att omjusteringen var tillämplig på kapitalvinster som skjutits upp till följd av att överföringar genomfördes enligt

artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997. Dessa omständigheter visar att systemet enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003 mycket väl kunde ha använts för kapitalvinster från överföringar som genomfördes enligt lag nr 218/1990 eller artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997.

116 Sökandena har för det andra påstått att även om det antas att systemet enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 ger en ekonomisk fördel till mottagarna, är det inte fråga om statligt stöd. Fördelen kan nämligen inte anses vara selektiv.

117 Prövningen av villkoret avseende selektivitet innebär att det ska göras en jämförelse mellan de företag som åtnjuter fördelen och andra företag som med avseende på det syfte som eftersträvas med det aktuella systemet i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation. Det verkar emellertid som om mottagarna av omjusteringsordningen enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 befinner sig i en situation som är mycket olik den som andra mottagare av överförda tillgångar än dem som avses i lag nr 218/1990 befinner sig i.

118 Överföring av tillgångar från offentliga banker omfattades således av en helt annan ordning än den som vid den tidpunkten gällde för andra företags överföringar av tillgångar. Systemet med skatteneutralitet enligt lag nr 218/1990 utgjorde inte statligt stöd, såsom kommissionen för övrigt har påpekat, och det motiverades dessutom av att det tillämpades på omstruktureringar som inte skedde spontant utan på grundval av en rekommendation, och som därefter, från och med år 1993, utgjorde en skyldighet. Detta system visade sig emellertid snabbt medföra nackdelar såväl i absoluta tal, som i förhållande till det ordinarie systemet för överföring av tillgångar, eftersom en fullständig dubbelbeskattning av kapitalvinsterna på de överförda tillgångarna blev möjlig, en skatt som både det överlåtande bolaget som det övertagande ska betala. Någon sådan korrigering som den som föreskrivs i artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997, innebärande att överföringen av värdeökningen netto från det

övertagande bolaget till det överlåtande bolaget kvalificeras som utdelning, infördes nämligen inte för att förhindra eller mildra dubbelbeskattningen.

119 Det var i syfte att eliminera denna risk för fullständig dubbelbeskattning som det i artikel 23 i lagstiftningsdekret nr 41/1995 föreskrevs en möjlighet till dubbla omjusteringar genom betalning av en alternativskatt. Denna möjlighet förlängdes under åren 2000, 2001 och 2003.

120 Den unika karaktär som systemet med skatteneutralitet enligt lag nr 218/1990 har, påverkas inte av att ett system med skatteneutralitet för överföring av tillgångar mellan bolag och kommersiella organ infördes med stöd av artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997. Det första systemet har nämligen helt andra egenskaper än det andra.

121 Systemet med skatteneutralitet enligt lag nr 218/1990 är ”extraordinärt” och tillfälligt, eftersom det är avsett att möjliggöra privatisering av offentliga banker, och det endast tillämpades under en begränsad tid (från år 1990 till år 1995), medan systemet enligt artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997 är ”ordinärt” och permanent. Till skillnad från det system som föreskrivs i artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997 är det enligt detta system inte tillåtet att skjuta upp den totala beskattningen av kapitalvinsterna. Systemet kunde dessutom medföra en fullständig dubbelbeskattning av kapitalvinsterna, medan systemet enligt artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997 inte kunde medföra en sådan dubbelbeskattning, åtminstone inte om de övertagande bolagen tillämpade den korrigering som det erinrats om i punkt 118 ovan. Slutligen, vad gäller de överlåtande bolagen, föreskriver systemet enligt lagstiftningsdekret nr 358/1997, till skillnad från det enligt lag nr 218/1990, endast att kapitalvinsterna för de aktier som tagits emot kan skjutas upp, och inte de reserver som kapitalvinsterna från överföringen förts upp i.

122 Det val som gjordes år 2003 att förlänga möjligheten till omjustering enligt artiklarna 17 och 18 i lag nr 342/2000 endast till förmån för de övertagande bolagen enligt lag nr 218/1990, motiveras således av att dessa bolag i faktiskt och rättsligt hänseende befann sig i en annan situation än den som de bolag som förvärvar de tillgångar som överförs inom ramen för artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997 befann sig i.

123 Systemet enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 gav för det andra inte upphov till någon selektiv fördel, eftersom fördelen motiverades av det italienska skattesystemets struktur.

124 Den reform av bolagsskatten som genomfördes genom lagstiftningsdekret nr 344/2003 gjorde det nämligen möjligt att eliminera risken för ekonomisk dubbelbeskattning av kapitalvinster på tillgångar som överförts enligt systemet med skatteneutralitet i den mening som avses i artikel 4 lagstiftningsdekret nr 358/1997, det vill säga genom att ta ut skatt av både det överlåtande bolaget och det övertagande bolaget.

125 Genom reformen ersattes närmare bestämt inkomstskatt för juridiska personer (nedan kallad IRPEG) av bolagsskatten (nedan kallad IRES), som enligt en skattesats på 33 procent tas ut av dem som är skyldiga att betala IRPEG , det vill säga inte endast de kommersiella organen, utan även de icke-kommersiella organen. Före reformen undveks dubbelbeskattning av utdelningar genom att en avräkning för aktieägarna, motsvarande den IRPEG som betalats av det bolag som lämnat utdelningen, beaktades i skattehänseende. Efter reformen skedde detta genom befrielse från IRES för utdelningar till 95 procent av deras belopp.

126 Ett särskilt system för skattebefrielse med ”skattefria andelsinnehav” (undantag från skattskyldighet för andelsinnehav), infördes även för de kapitalvinster som de bolag som var skyldiga att betala IRES realiserade tack vare onerös avyttring av aktier som klassificerades som finansiella anläggningstillgångar. Dessa kapitalvinster från kapitalisering av de utdelningar som var undantagna från IRES till 95 procent av deras belopp befriades i deras tur, genom de ”skattefria andelsinnehaven”, från denna skatt uppgående till samma procentsats.

127 Genom att systemet med ”skattefria andelsinnehav” infördes, eliminerade bolagsskattereformen således praktiskt taget risken för dubbelbeskattning av de tillgångar som överfördes inom ramen för artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997. Enligt detta system befriades kapitalvinsterna, som var hänförliga till de överlåtande bolagens onerösa avyttring av de aktier som hade tagits emot i utbyte mot de tillgångar som överfördes inom ramen för artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997, från skatt till 95 procent av deras belopp. Eftersom det för övrigt inte ska tas ut IRES på skillnaden mellan aktiernas bokförda och skattemässiga värde, kunde de överlåtande bolagen dela ut hela den skillnad som förts upp i reserven till sina aktieägare. Det system med skatteneutralitet som föreskrivs i artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997 föranledde följaktligen att systemet med dubbla uppskov i praktiken blev ett system med enkelt uppskov.

128 Bolagsskattereformen gjorde det däremot inte möjligt att uppnå samma resultat, det vill säga att undanröja dubbelbeskattning, vad avser kapitalvinsterna för de tillgångar som överförts inom ramen för systemet med skatteneutralitet enligt artikel 7 i lag nr 218/1990, till följd just av att systemet är *sui generis*.

129 Enligt sökandena kunde nämligen de överlåtande organen som, i de fall som föreskrivs i bestämmelsen, inom ramen för lag nr 218/1990 överlät samtliga av deras tillgångar till ett aktiebolag, och således blev icke-kommersiella organ med avseende på IRES, inte dra fördel av systemet med ”skattefria andelsinnehav”, utan var skyldiga att

betala denna skatt till 40 procent av kapitalvinsterna från den onerösa avyttringen av det kvalificerade andelsinnehavet, samt den skatt som ersatte inkomstskatten på 12,50 procent av kapitalvinsterna från den onerösa avyttringen av det icke-kvalificerade andelsinnehavet. De överlåtande organen inom ramen för lag nr 218/1990, var dessutom, oberoende av att systemet med ”skattefria andelsinnehav” infördes, till skillnad från de överlåtande bolagen inom ramen för artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997, fortfarande skyldiga att betala IRES för den reserv vari de fört upp skillnaden mellan det bokförda och det skattemässiga värdet på de aktier som de hade tagit emot, även om de delade ut reserven till sina aktieägare. Systemet med skatteneutralitet enligt lag nr 218/1990 förblev följaktligen i praktiken ett system med dubbla uppskov.

130 Valet att endast förlänga fristen för systemet för omjustering för överföringar som genomförs inom ramen för lag nr 218/1990, och inte fristen för kommersiella bolag som förvärvar tillgångar vid överföringar som omfattas av systemet med skatteneutralitet enligt artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997, förklaras slutligen av att i och med bolagsskattereformen hade endast det första av dessa två system fortfarande kunnat leda till dubbelbeskattning av kapitalvinsterna. Nödvändigheten av att föreskriva ett lämpligt system för att förhindra dubbelbeskattning förelåg därefter endast för systemet för överföringar inom ramen för lag nr 218/1990. Systemet enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 motiveras således av det italienska skattesystemets struktur.

131 Sökandena har för det tredje gjort gällande att systemet för omjustering enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 inte gav någon selektiv ekonomisk fördel, eftersom lagstiftaren endast förlängde ett system som de övertagande bolagen med tillämpning av lag nr 218/1990 redan lagligen hade kunnat dra fördel av under tidigare räkenskapsår. Detta system för omjustering, som infördes år 1995 och som förlängdes år 2000 och år 2001, föreskrev samma skattesatser som dem som fastställdes när det tillämpades år 2003, utan att någonsin kvalificeras som statligt stöd som är oförenligt med den gemensamma marknaden.

132 Kommissionen anser att systemet enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 ger en selektiv fördel och att denna inte motiveras av det italienska skattesystemets art.

133 Kommissionen har för det första, med avseende på frågan huruvida det förekommit en selektiv fördel, erinrat om att själva förekomsten av en fördel bara kan fastställas i förhållande till en normal beskattning och således i förhållande till de allmänna skattebestämmelserna.

134 Kommissionen anser att innan det att lag nr 350/2003 trädde i kraft, gav den omjustering som föreskrivs för banker som är föremål för omorganisationer enligt lag nr 218/1990 inte någon selektiv fördel, eftersom en motsvarande fördel föreskrevs till förmån för samtliga bolag som genomfört omorganisationer. Med andra ord är systemet allmänt, i den mån som det tillämpas på samtliga företag som befinner sig i en jämförbar situation.

135 Situationen var en annan vad avser artikel 2.26 i lag nr 350/2003, som endast förlängde tillämpligheten av artikel 17 i lag nr 342/2000 och inte artikel 19 i densamma. Från och med denna tidpunkt var det endast banker som var föremål för omorganisationer enligt lag nr 218/1990 som kunde omjustera kapitalvinsterna i balansräkningen efter en omorganisation, medan andra företag som befann sig i en jämförbar situation inte längre kunde göra så. Vad beträffar argumentet att systemet för omjustering enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003 tjänade som referens, svarade kommissionen att tillämpningsområdet för regeln, och således det antal värden som kan omjusteras, är de resterande. Vad avser påståendet att en annan bank hade valt att tillämpa detta andra system för att omjustera andra kapitalvinster styrker således ingenting. I vilket fall begränsade artikel 3.2 i det angripna beslutet återkravet till beloppet för skillnaden mellan den skatt som skulle ha betalats om mottagarna hade tillämpat systemet för

omvärdering eller omjustering av skatt enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003, och den skatt som faktiskt betalades i enlighet med artikel 2.26 i samma lag.

136 I det nya systemet som följer av lag nr 350/2003, får den ordinarie beskattningsnivån inte längre uppgå till den som tillämpades för omjustering av kapitalvinster upptagna i balansräkningen efter en omorganisation, en omjustering som i allmänhet inte längre var möjlig, utan kunde uppgå till den ordinarie inkomstkatten för bolag.

137 Omjusteringen enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 gjorde det möjligt för de banker som var föremål för omorganisationer som genomfördes enligt lag nr 218/1990, att ta upp de kapitalvinster som hade realiserats när överföringarna skedde, men som hade skjutits upp av skattemässiga skäl. De omjusterade kapitalvinsterna hade för det första kunnat delas ut till aktieägarna, utan att banken var skyldig att betala bolagsskatt, vilket de skulle ha varit skyldiga att göra om de hade beslutat sig för att dela ut den reserv som bildats efter omjusteringarna enligt lag nr 218/1990. Även om de omjusterade reserverna hade kunnat skrivas av, hade de beräknats på det nya värde som i skattehänseende beaktades till följd av omjusteringen. Vid en eventuell avyttring skulle det slutligen inte längre ha tagits ut bolagsskatt för de omjusterade kapitalvinsterna. Den situation som sökandena befinner sig i styrker på ett konkret sätt det ovan anförda.

138 Tvärtom kunde de andra företag som varit föremål för omorganisation enligt artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997 inte omjustera samtliga av de överförda reserverna från och med år 2003, och, för det fall de avyttrades, togs de uppskjutna kapitalvinsterna upp till ordinarie skatt.

139 Det kan inte invändas att i avsaknad av det system för omjustering som föreskrivs i artikel 17 i lag nr 342/2000 och som förlängdes genom artikel 2.26 i lag nr 350/2003, hade de banker som var föremål för omorganisationer enligt lag nr 218/1990 inte avyttrat sina reserver. De nyligen inträffade omständigheterna som har samband med den ekonomiska krisen visar för det första på det motsatta. För det andra, och framför allt när det är fråga om att fastställa huruvida det förekommit statligt stöd, borde kommissionen inte göra sig besväret att subjektivt välja mottagare, utan kontrollera vilken skattesats som normalt tillämpas i en situation som i faktiskt och rättsligt hänseende är jämförbar, en skattesats som bestäms av de skatter som ersattes av den undersökta alternativskatten.

140 Samma resonemang är tillämpligt på argumentet att en eventuell fördel blir obetydlig till följd av att det åläggs en skyldighet att omedelbart betala skatt som annars inte skulle ha betalats, eller som skulle ha betalats senare. Argumentet blir än mer felaktigt av att den omjustering som endast banker som är föremål för omorganisationer enligt lag nr 218/1990 kunde utnyttja, gav dem möjlighet att dra fördel av de kapitalvinster som beaktades i skattehänseende för att beräkna avskrivningarna och utdelningen på samma sätt som om skatten hade betalats till sitt fulla belopp vid samma tillfälle.

141 Bankerna var inte heller, vare sig enligt artikel 17 i lag nr 342/2000 eller genom den förlängning som föreskrivs i artikel 2.26 i lag nr 350/2003, skyldiga att tillämpa systemet för omjustering. Bestämmelserna tillämpades fakultativt, och den enda skyldigheten utgjordes av att de, när de väl hade beslutat att dra fördel av systemet, skulle tillämpa det på samtliga av företagens överförda reserver som fortfarande var upptagna i balansräkningen.

142 Kommissionen har även anfört att enligt rättspraxis påverkar den omständigheten att det finns andra undantag från den ordinarie beskattningen, inte konstaterandet att systemet enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 faktiskt har karaktär av undantag, och att

det endast är tillämpligt på vissa rättssubjekt. Argumentet som syftar till att jämföra de undantagsbestämmelser som är förbehållna banker som har omstrukturerats med tillämpning av lag nr 218/1990, som är föremål för detta mål, med andra eventuella undantagsbestämmelser, kan inte heller godtas.

143 Argumentet – att den omständigheten att betalningen av alternativskatten delades upp på tre år utgjorde en nackdel i förhållande till möjligheten att betala den ordinarie skatten under fem år – framfördes inte under det formella granskningsförfarandet, fastän denna aspekt påpekades i beslutet om inledande. I detta fall förutsätts det vid framförandet av argumentet, utan att det ingetts bevisning till styrkande därav, att uppdelningen på fem år fortfarande är tillämplig, till och med på de kapitalvinster som skjutits upp på grundval av systemen med skatteneutralitet.

144 Kommissionen delar däremot sökandenas uppfattning om att systemet för omjustering av de bokförda kapitalvinsterna, vilket förlängdes genom artikel 2.25 i lag nr 350/2003, inte kan anses vara det normala skattesystem som ska användas som referens. Kommissionen har inte heller gjort så.

145 Kommissionen har i detta hänseende lämnat en annan förklaring än den som sökandena lämnade. Kommissionen anser nämligen att den grundläggande skillnaden mellan systemen för omjustering enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003 och i artikel 2.26 i lag nr 350/2003, ligger i att den första endast avsåg vissa kategorier av tillgångar och tillämpades på kapitalvinster som endast var bokförda, medan den andra avsåg de kapitalvinster som hade skjutits upp vid omorganisationerna av företagen och således kunde tillämpas på samtliga tillgångar och reserver som överfördes vid dessa transaktioner.

146 Den metod som används för att jämföra de olika skattesatser som sökandena föreslagit kan för övrigt inte godtas av de skäl som anges i skälen 99 och 100 i det angripna beslutet. Den omständigheten att de överlåtande bankerna betalade ordinarie skatt på 15 procent för de realiserade kapitalvinsterna vid överföringen, är ett yttre förhållande. Det som är av betydelse är att de banker som är föremål för de omorganisationer som genomförs enligt lag nr 218/1990 åtnjuter fördelaktigare skattesatser än andra bolag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i samma situation med avseende på de kapitalvinster som neutraliserats och som fortfarande är upptagna i balansräkningen. Denna ståndpunkt får ytterligare stöd av att själva grunden till sökandenas resonemang inte har styrkts, eftersom det inte är möjligt att göra det, och kommissionen varken är skyldig att i ett beslut avseende ett system analysera hur många vinster som ursprungligen tagits upp i balansräkningen som varje mottagare fortfarande har upptagna där, och inte heller, i ännu högre grad, huruvida ordinarie skatt hade betalats och till vilket belopp, på samma kapitalvinster som andra bolag som omorganiserats, men som utövar verksamhet utanför banksektorn, realiserat.

147 Vad beträffar argumentet att den situation som de banker som omorganiserats enligt lag nr 218/1990 befinner sig i, skiljer sig från den som de andra företag som omorganiserats enligt artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997 befinner sig i, gäller följande. Det ska först påpekas att det inte är kommissionen utan den italienska lagstiftaren som fann att den sistnämnda bestämmelsen ”i stort sett återgav innehållet i lag nr [218/1990]”, och följaktligen att de två typerna av företag borde kunna dra fördel av samma system för omjustering av skatt. Även om de situationer som regleras genom lag nr 218/1990 och lagstiftningsdekret nr 358/1997 skiljer sig avsevärt åt, har de ingen inverkan på den åtgärd som anges i det angripna beslutet, det vill säga beskattningen av den senare omjusteringen av de uppskjutna kapitalvinsterna.

148 Tribunalen finner slutligen att det vore fel att anse att lag nr 218/1990 var av särskild karaktär i förhållande till artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997, eller att dessa var avgörande i förevarande mål. De skattefördelar som ges genom lag nr 218/1990 motiveras inte av dess bindande karaktär, då den inte fick det förrän år 1993. Den

omständigheten att lag nr 218/1990 var av ”extraordinär” natur när den stiftades, och att den endast tillfälligt var i kraft, utesluter vidare inte att det system som senare inrättades år 1997 har precis samma egenskaper i skattehänseende. Det har inte heller någon betydelse att lag nr 218/1990 endast föreskrev att kapitalvinster kunde neutraliseras till 85 procent och inte till 100 procent, såsom föreskrevs i det tidigare systemet. Problemet med omjusteringen, som per definition endast berör de omjusterade beloppen, är nämligen detsamma. De skilda situationer som de överlåtande bolagen befinner sig i, har inte heller någon inverkan, därför att artikel 19 i lag nr 342/2000 endast är tillämplig på de bolag som förvärvar tillgångarna, och därför att det angripna beslutet i vilket fall endast berör de övertagande bankerna.

149 Vad för det andra avser frågan huruvida åtgärden motiveras av systemets art, har kommissionen hävdat att detta inte är fallet i förevarande mål.

150 Vad beträffar den första delen av invändningen om den situation som de överlåtande organen befinner sig i med avseende på dubbelbeskattningsmekanismen, gäller följande. Kommissionen har angett att det angripna beslutet absolut inte rör dessa överlåtande organ, eftersom det endast avser de banker som är föremål för omorganisationer. De överlåtande organen kunde inte längre vara banker, eftersom de hade överlåtit bankverksamheten, såsom föreskrivs i lag nr 218/1990. I majoriteten av fallen var det inte heller fråga om företag, då de endast innehade aktier.

151 Sökandena tycks även ha påstått att det borde göras en helhetsbedömning av beskattningen av de överlåtande organen och de övertagande bolagen. Det ska tas hänsyn till de avgifter som tas ut av de två kategorierna av enheter och särskilt den påstådda dubbelbeskattningen. Sökandena har här bortsett från att några andra överlåtande bolag än offentliga banker inte har dragit fördel av systemet för omjustering vid överföring av tillgångar. I artikel 19 i lag nr 342/2000 nämns nämligen endast artikel 17 och inte

artikel 18 i samma lag. Den sistnämnda bestämmelsen är däremot tillämplig på bankstiftelser som överlåter tillgångar.

152 Det skulle inte vara logiskt att på samma sätt mer grundläggande beakta skattebehandlingen av de två enheter som i de allra flesta fall inte har någon koppling sinsemellan, såsom är fallet när bankstiftelser inte längre innehar några aktier i det övertagande bolaget, eller som i alla avseenden är skilda i skattehänseende, såsom är fallet när det är fråga om ett minoritetsandelsinnehav.

153 Kommissionen har även bestridit den andra delen av den aktuella invändningen, vilken avser att åtgärden motiveras av systemets art, därför att det genom de sänkta skattesatserna i artikel 2.26 i lag nr 350/2003, vilka är mer förmånliga än dem i artikel 2.25 i lag nr 350/2003, tas hänsyn till skyldigheten att betala ordinarie skatt till 15 procent för de kapitalvinster som var bokförda vid tidpunkten för överföringen enligt lag nr 218/1990. Det ankommer nämligen på den medlemsstat som har infört en sådan differentiering mellan företag med avseende på avgifter, att visa att den faktiskt motiveras av det aktuella systemets art och systematik.

154 Sökandenas resonemang på denna punkt saknar dessutom grund. Det räcker att peka på att enligt artikel 19 i lag nr 342/2000 tillämpades de skattesatser som föreskrivs för de omjusteringar som banker gör under flera år på omjusteringar vid överföringar av tillgångar som omfattas av systemet med skatteneutralitet i enlighet med artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997. Det är således uppenbart att en förhandsberäkning av de sänkta skattesatserna inte har något samband med tidigare betalning av skatt på en del av den kapitalvinst som realiserades.

155 Det är inte heller möjligt att veta det hur många vinster som ursprungligen hade tagits upp i balansräkningen och som varje mottagare fortfarande hade upptagna där, och inte heller, i ännu högre grad, huruvida ordinarie skatt hade betalats och till vilket belopp, på samma kapitalvinster som andra bolag som omorganiserats, men som utövar verksamhet utanför banksektorn, realiserat.

156 Vad för det tredje beträffar argumentet att systemet för omjustering enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 inte gav någon selektiv ekonomisk fördel, eftersom lagstiftaren endast förlängde ett redan befintligt system, gäller följande. Kommissionen har gjort gällande att det inte har någon betydelse om den som förmodas ha åtnjutit en fördel genom åtgärden har försatts i en situation som är mer fördelaktig eller svårare än den som han befann sig i enligt det tidigare rättsläget, eller om hans situation inte alls har förändrats. Den lösning som går ut på att kvalificeringen av en stödåtgärd beror på medlemsstatens avsikt att göra åtgärden generell, skulle leda till att gemenskapsrätten berövades sin verkan inom området för statligt stöd. Den berörda medlemsstaten skulle i så fall ha möjlighet att undvika tillämpning av gemenskapsreglerna enbart genom att förklara att den har för avsikt att i framtiden göra den ifrågasatta åtgärden generell. Samma resonemang är tillämpligt *a fortiori* i ett sådant fall som det i förevarande mål, där åtgärden, som dessförinnan var allmän, behölls för en enda sektor och således blev en selektiv åtgärd.

157 Även om det antogs att sökandena har gjort gällande förekomsten av ett befintligt stöd är det enda befintliga stöd som föreskrivs i artikel 1 i rådets förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel [88 EG] (EGT L 83, s. 1) och som potentiellt sett kan vara relevant i förevarande mål en åtgärd som ”inte utgjorde något stöd när det infördes men senare blev ett stöd på grund av utvecklingen av den gemensamma marknaden, utan att medlemsstaten företagit någon ändring”. Så är emellertid inte fallet vad gäller den åtgärd som undersökts här, som blivit stöd efter ett ingripande av lagstiftaren, som ledde till att åtgärden, som var allmänt tillämplig, blev en åtgärd som endast är tillämplig på vissa sektorer, och därmed en selektiv åtgärd.

– Tribunalens bedömning

158 Enligt fast rättspraxis ska samtliga villkor i artikel 87.1 EG vara uppfyllda för att statligt stöd ska föreligga (domstolens dom av den 21 mars 1990 i mål C-142/87, Belgien mot kommissionen, REG 1990, s. I-959, punkt 25, svensk specialutgåva, volym 10, s. 369, av den 14 september 1994 i de förenade målen C-278/92–C-280/92, Spanien mot kommissionen, REG 1994, s. I-4103, punkt 20, och av den 16 maj 2002 i mål C-482/99, Frankrike mot kommissionen, REG 2002, s. I-4397, punkt 68).

159 Följande rekvisit gäller för principen om förbud mot statligt stöd, som anges i artikel 87.1 EG. För det första måste det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra måste denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstater. För det tredje ska mottagaren av stödet gynnas. För det fjärde ska åtgärden snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen.

160 Vad beträffar det tredje av de ovannämnda villkoren avseende förekomsten av en fördel, gäller följande. Enligt artikel 87.1 EG krävs att den aktuella åtgärden gynnar ”vissa företag eller viss produktion” (domstolens dom av den 6 september 2006 i mål C-88/03, Portugal mot kommissionen, REG 2006, s. I-7115, punkt 52) i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till målsättningen med åtgärden (domstolens dom av den 8 november 2001 i mål C-143/99, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, REG 2001, s. I-8365, punkt 41, av den 29 april 2004 i mål C-308/01, GIL Insurance m.fl., REG 2004, s. I-4777, punkt 68, av den 3 mars 2005 i mål C-172/03, Heiser, REG 2005, s. I-1627, punkt 40, och domen i det ovannämnda målet Portugal mot kommissionen, punkt 54). Villkoret att en stödåtgärd ska vara specifik, eller selektiv, utgör ett av kännetecknen för begreppet statligt stöd (domstolens dom av den 1 december 1998 i mål C-200/97, Ecotrade, REG 1998, s. I-7907, punkt 40, förstainstansrättens dom av den 29 september 2000 i mål T-55/99, CETM mot kommissionen, REG 2000, s. II-3207, punkt 39).

161 Domstolen har slagit fast att definitionen av den referensram som används för att bedöma huruvida åtgärden i fråga är selektiv har större betydelse när det gäller skatteåtgärder, eftersom själva förekomsten av en fördel bara kan fastställas i förhållande till en beskattning som definieras som ”normal” (domen i det ovan i punkt 160 nämnda målet Portugal mot kommissionen, punkt 56), det vill säga den skatt som normalt tas ut av företag som, med avseende på det syfte som eftersträvas med den omtvistade ordningen, i jämförelse med andra företag som är stödmottagare som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation (domen i det ovan i punkt 160 nämnda målet Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punkt 41).

162 Domstolen har även slagit fast att förekomsten av en sådan ekonomisk fördel för de företag som åtnjuter befrielse från den normala skatten inte kan bestridas med hänvisning till att andra företag kan åtnjuta ytterligare befrielser från samma skatt. Den omständigheten att det finns andra undantag från det normala skattesystemet än det aktuella systemet påverkar således inte konstaterandet att detta system de facto är ett undantag (se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 22 juni 2006 i de förenade målen C-182/03 och C-217/03, Belgique et Forum 187 mot kommissionen, REG 2006, s. I-5479, punkterna 112 och 120).

163 Enligt fast rättspraxis avser slutligen begreppet statligt stöd inte sådana statliga åtgärder som innebär att företag behandlas olika, och som således a priori är selektiva, när denna skillnad följer av arten av eller systematiken i det system som åtgärderna utgör en del av (se domen i det ovan i punkt 160 nämnda målet Portugal mot kommissionen, punkt 52, och där angiven rättspraxis). En åtgärds selektiva karaktär kan nämligen motiveras av ”systemets art eller systematik” (se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 2 juli 1974 i mål 173/73, Italien mot kommissionen, REG 1974, s. 709, punkt 33). I ett sådant fall utgör inte åtgärden statligt stöd i den mening som avses i artikel 87.1 EG, då villkoret att stödet ska innebära en fördel inte är uppfyllt.

164 Genom denna grund har sökandena i huvudsak gjort gällande att systemet enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 inte gav någon selektiv ekonomisk fördel, alternativt, att detta system motiveras av systemets art eller systematik.

165 Tribunalen kommer nu först att pröva sökandenas invändningar avseende kommissionens val av den ordinarie bolagsskatten som referensram, och institutionens konstaterande, inom det sålunda avgränsade området, att åtgärden inneburit en selektiv ekonomisk fördel.

166 I förevarande mål har kommissionen konstaterat att systemet med skatteneutralitet enligt lag nr 218/1990, med avseende på de kapitalvinster som realiserats men inte beaktats i skattehänseende, motsvarade systemet med skatteneutralitet enligt artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997 (skäl 99 andra meningen i det angripna beslutet). Detta konstaterande förutsätter att samtliga ordningar för omjustering som lagstiftaren eventuellt infört ska tillämpas utan åtskillnad, under samma villkor, på de kapitalvinster som realiserats inom ramen för det ena eller det andra av dessa system (skäl 88 i det angripna beslutet). Republiken Italien gav emellertid, enligt kommissionen, endast företag som omorganiserats enligt lag nr 218/1990 möjlighet att dra fördel av ordningen för omjustering enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 (skäl 90 i det angripna beslutet).

167 Mot bakgrund av det ovan anförda drog kommissionen slutsatsen att Republiken Italien hade gett dessa företag en selektiv fördel, som motsvarade skillnaden mellan den skatt som faktiskt betalades vid tillämpningen av artikel 2.26 i lag nr 350/2003, och den skatt som normalt skulle ha betalats om samma justering skulle ha gjorts i avsaknad av denna förmånliga ordning (skäl 91 i det angripna beslutet).

168 Sökandena har bestridit detta genom att göra gällande (se punkt 104 ovan) att det ordinarie beskattningssystemet inte kan utgöra referensram vid beräkningen av fördelen, eftersom i avsaknad av det omtvistade systemet för omjustering de berörda företagen i vilket fall inte skulle ha avyttrat tillgångar som skulle ha beskattats till ordinarie skatt.

169 Det ankommer emellertid inte på kommissionen att, när den undersöker huruvida en ordning uppfyller bestämmelserna om statligt stöd, ta hänsyn till de subjektiva val som mottagarna av ordningen skulle ha kunnat göra i avsaknad av den, utan att undersöka ordningen för att fastställa om den objektivt sett ger en ekonomisk fördel i förhållande till den skatt som normalt tas ut och som normalt sett är tillämplig när en sådan ordning inte finns att tillämpa (se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 15 december 2005 i mål C-148/04, Unicredito Italiano, REG 2005, s. I-11137, punkt 118). Påståendet att de berörda företagen inte skulle ha avyttrat sina tillgångar i avsaknad av det omtvistade systemet för omjustering, saknar relevans inom ramen för en sådan objektiv bedömning.

170 Sökandena har även gjort gällande (se punkt 104 ovan) att referensramen avseende den ordinarie skatten är olämplig, eftersom även om tillgångarnas värden förvisso inte skulle avvika för den bank som förvärvar de tillgångar som överförs enligt lag nr 218/1990 när ordinarie skatt tas ut vid avyttring, skulle detta inte ha någon inverkan på de avvikande värdena för de aktier som det överlåtande organet tar emot.

171 Vad beträffar sökandenas hänvisning till den situation som de överlåtande organen enligt lag nr 218/1990 befinner sig i, gäller följande. Det angripna beslutet angår på intet sätt dessa organ, utan endast de banker som förvärvar tillgångar enligt denna lag. I det angripna beslutet undersöks det endast om dessa banker åtnjutit en fördel.

172 Av detta följer att sökandenas upprepade hänvisningar i förevarande mål (se, bland annat, punkterna 118 och 119 ovan), till de överlåtande organen enligt lag nr 218/1990 och, särskilt till den omständigheten att den skattereform som genomfördes år 2003 inte eliminerade risken att dessa organ drabbas av dubbelbeskattning av kapitalvinster som skjutits upp och som varit föremål för utdelning, saknar relevans.

173 Vad gäller sökandenas argument att systemet för omjustering enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003 lika lite som det ordinarie beskattningssystemet kan utgöra en giltig referensram (se punkt 109 ovan), vilket motsäger det argument som framfördes i punkt 174 ovan, räcker det här att konstatera att kommissionen inte valde systemet enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003 som referensram i det angripna beslutet.

174 Sökandenas argument (se punkterna 111–115 ovan) att systemet för omjustering enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003 mycket väl hade kunnat tillämpas för att i skattehänseende beakta de kapitalvinster som realiserades vid de överföringar som genomfördes enligt lag nr 218/1990 eller artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997, vilket ger stöd för att detta system för omjustering i vilket fall hade varit lämpligare än det ordinarie beskattningssystemet, och hade föranlett slutsatsen att det inte var fråga om en ekonomisk fördel, kan inte godtas.

175 Vad för det första beträffar påståendet att en bank tillämpade omjusteringen enligt artikel 14 i lag nr 342/2000 år 2000 för att frigöra kapitalvinster som skjutits upp till följd av att överföringar genomfördes enligt lag nr 218/1990, och, för det andra, påståendet att det av cirkulär 207/2000 framgår att omjusteringen var tillämplig på kapitalvinster som skjutits upp till följd av överföringar som genomfördes enligt artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997 (se punkt 115 ovan), gäller följande, konstaterar rätten nämligen att de inte påverkar kommissionens val att använda det ordinarie beskattningssystemet som referensram vid beräkningen av fördelen.

176 Det första av dessa påståenden, som avser att en bank tillämpade omjusteringen enligt artikel 14 i lag nr 342/2000 för att frigöra kapitalvinster som skjutits upp och som följer av de överföringar som genomfördes enligt lag nr 218/1990, har inte styrkts av den handling som sökandena ingav till styrkande därav, en handling som enligt sökandena är ett utdrag av bankens årsbokslut. Denna handling, som gavs in i samband med sökandenas replik utan att det motiverades varför den gavs in för sent, kan nämligen inte tillåtas enligt artikel 48.1 i rättegångsreglerna.

177 Vad beträffar det andra påståendet, som grundar sig på cirkulär 207/2000, har sökandena genom hänvisningen till detta cirkulär inte styrkt att kommissionens ståndpunkt var felaktig, eller att artikel 14 i lag nr 342/2000 även hade till syfte att i skattehänseende beakta de kapitalvinster som skjutits upp och som följer av de överföringar som genomfördes enligt artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997 eller lag nr 218/1990.

178 Sökandena har felaktigt påstått att cirkuläret ”anger att systemet [enligt artikel 14 i lag nr 342/2000] gör det möjligt att frigöra de ’kapitalvinster som är upptagna i balansräkningen men som inte beaktats i skattehänseende, fastän artikel 54.1 c i [konsoliderad lag om inkomstskatt] ... upphävdes och en alternativskatt skulle tas ut för vinsterna, under villkor att tillgångarna hänförliga till ... ännu finns upptagna i balansräkningen’, som avslutades det datum som föreskrivs i lag”. I cirkuläret anges det emellertid endast att ”i artikel 14 [i lag nr 342/2000] föreskrivs det att de högsta värdena som är upptagna i balansräkningen och som inte beaktats i skattehänseende, fastän artikel 54.1 c i lag om inkomstskatt upphävdes, kan beaktas genom att en alternativskatt tas ut, under villkor att tillgångarna – förutsatt att de ingår bland de tillgångar som avses i artikel 10 i lag nr [342/2000] – ännu finns upptagna i den balansräkning som avslutades efter det att lagen om ändring av budgetlagen trädde i kraft”.

179 I cirkulär 207/2000 anges således inte att artikel 14 i lag nr 342/2000 kan tillämpas på alla uppskjutna kapitalvinster, och dessutom erinras det om att bestämmelsen inte är tillämplig på samtliga tillgångar i balansräkningen, till skillnad från vad som föreskrivs i artiklarna 17–19 i lag nr 342/2000, utan endast på dem som avses i artikel 10 i denna lag.

180 I de andra kortfattade citat ur cirkulär 207/2000 som sökandena hänvisat till och som inte gavs in i samband med citaten av de italienska bestämmelserna, nämns inte de uppskjutna kapitalvinster som är aktuella i förevarande mål, det vill säga dem som följer av överföringar som genomförs enligt lag nr 218/1990 eller artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997. De är däremot föremål för punkt 1.3 i cirkulär 207/2000 som avser artiklarna 17–19 i lag nr 342/2000. I cirkuläret anges för övrigt även i en mening före denna punkt att ”det åter ska bekräftas att det endast är tillgångar som omvärderats på grundval av de bestämmelser som nämnts ovan som ska beaktas i skattehänseende”.

181 Av detta följer att sökanden genom sina hänvisningar till cirkulär 207/2000, vilka har sin grund i ofullständiga citat och inte tillräckligt har förklarats, inte lyckats styrka att kommissionen hade fel när den fann att artiklarna 10 och 14 i lag nr 342/2000, artiklarna 17–19 i samma lag samt följaktligen de två omjusteringssystemen som föreskrivs i artikel 2.25 och 2.26 i lag nr 350/2003, hade olika syften.

182 Med hänsyn tagen till att dessa system för omjustering har olika syften, fanns det inte skäl att jämföra den omjustering som tillämpas enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 med omjusteringen enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003.

183 Omjusteringsåtgärden enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 hade endast kunnat jämföras med den omjusteringsåtgärd som följer av artikel 19 i lag nr 342/2000, genom vilken lagstiftaren även lät företag som är föremål för omorganisationer som genomförs enligt artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997 dra fördel av omjusteringen enligt artikel 17 i lag nr 342/2000.

184 Eftersom artikel 19 i lag nr 342/2000 inte förlängdes genom lag nr 350/2003, och den omjustering som föreskrivs i artikel 2.26 i lag nr 350/2003 till följd av detta inte är en allmän åtgärd som är tillämplig på alla jämförbara beaktanden i skattehänseende för kapitalvinster (skäl 88 i det angripna beslutet), utan en åtgärd som endast tillämpas på kapitalvinster som realiserades i vissa banker till följd av de omorganisationer som genomfördes enligt lag nr 218/1990 (skäl 90 i det angripna beslutet), gjorde kommissionen en riktig bedömning när den som referensram valde den skatt som normalt skulle ha betalats om samma justering skulle ha gjorts i avsaknad av denna ordning.

185 Det ska dessutom påpekas att i enlighet med den rättspraxis som citerats i punkt 162 ovan, påverkar den omständigheten att det finns andra undantag till det ordinarie skattesystemet än det system som föreskrivs i artikel 2.26 i lag nr 350/2003, således inte konstaterandet att detta system de facto var ett undantag, eller att det endast var vissa företag som kunde tillämpa det.

186 Av det ovan anförda följer att kommissionen, till skillnad från vad sökandena har hävdat, inte gjorde fel när den valde den ordinarie skatten som referensram för att fastställa att åtgärden inneburit en ekonomisk fördel.

187 Vad beträffar sökandenas argument (se punkt 105 och följande punkter), att även om den ordinarie skatten hade använts som referensram har systemet inte inneburit någon ekonomisk fördel, gäller följande. Detta argument kan inte godtas, i den mån som sökandena än en gång grundat sina överväganden på de subjektiva val som företagen hade kunnat fatta i avsaknad av det omtvistade omjusteringssystemet. Såsom angavs i punkt 169 ovan ankommer det nämligen inte på kommissionen att, när den undersöker huruvida en ordning uppfyller bestämmelserna om statligt stöd, ta hänsyn till de subjektiva val som mottagarna av ordningen skulle ha kunnat göra i avsaknad av den, utan att undersöka ordningen för att fastställa om den objektivt sett ger en ekonomisk fördel i förhållande till den skatt som normalt tas ut och som normalt sett är tillämplig när en sådan ordning inte finns att tillämpa.

188 Vad beträffar sökandenas argument (se punkt 107 ovan) att kommissionen vid beräkningen av fördelen borde ha tagit hänsyn till den omständigheten att den ordinarie skatten på kapitalvinster vid avyttring kan fördelas på fem räkenskapsår, utan ränta, vilket kommissionen inte gjorde i skäl 92 i det angripna beslutet, gäller följande. Även om artikel 88.2 EG enligt rättspraxis innebär att kommissionen åläggs en skyldighet att inhämta information från berörda parter innan den fattar beslut, innebär den inte att kommissionen inte har rätt att fastställa att ett stöd är oförenligt med den gemensamma marknaden när sådan information inte har lämnats (domstolens dom av den 19 september 2002 i mål C-113/00, Spanien mot kommissionen, REG 2002, s. I-7601, punkt 39). Kommissionen kan inte kritiseras för att den inte har beaktat eventuella faktiska eller rättsliga uppgifter som skulle ha kunnat åberopas under det administrativa förfarandet men som inte har åberopats, eftersom den inte har någon skyldighet att ex officio föreställa sig vilka omständigheter som skulle ha kunnat åberopas (se förstainstansrättens dom av den 14 januari 2004 i mål T-109/01, Fleuren Compost mot kommissionen, REG 2004, s. II-127, punkterna 48 och 49, och av den 14 december 2005 i mål T-200/04, Regione autonoma della Sardegna mot kommissionen, ej publicerad i rättsfallssamlingen, punkt 52 och där angiven rättspraxis). Sökandena har emellertid inte bestridit att invändningen inte framställdes under det formella granskningsförfarandet fastän kommissionen uttryckligen i punkterna 29 och 37 i beslutet om inledande av det formella förfarandet uppmärksammade berörda parter

på denna aspekt av beräkningen av fördelen. Sökandenas argument kan således inte godtas.

189 Sökandena har i vilket fall inte hänvisat till relevanta italienska bestämmelser för att stödja sina argument och har inte heller hävdat, och än mindre styrkt, att det inte skulle ha uppkommit någon sådan ekonomisk fördel uppgående till mer än 586 miljoner euro i enlighet med den beräkning som kommissionen gjorde i skäl 92 i det angripna beslutet, om hänsyn skulle ha tagits till en sådan fördelning.

190 Sökandenas argument (se punkt 117 och följande punkter ovan) att systemet enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 inte kan anses ha gett någon selektiv fördel, eftersom de stödmottagande företagen och de företag som förvärvat andra tillgångar vid överföringar än dem som avses i lag nr 218/1990, befinner sig i helt skilda situationer, kan inte godtas.

191 Såsom kommissionen har erinrat om var det nämligen inte denna institution, utan den italienska lagstiftaren själv som när lag nr 342/2000 stiftades var av uppfattningen att systemet med skatteneutralitet enligt lagstiftningsdekret nr 358/1997 i stort sett återgav innehållet i systemet med skatteneutralitet enligt lag nr 218/1990, och att det följaktligen skulle inrättas ett enhetligt omjusteringssystem för att i skattehänseende beakta uppskjutna kapitalvinster som följer av omorganisationer som omfattas av systemet med skatteneutralitet enligt det ena eller det andra av dessa två system, vilket lagstiftaren också gjorde genom artiklarna 17–19 i lag nr 342/2000.

192 De olikheter som sökandena har pekat på är i vilket fall antingen inte avgörande, eller irrelevanta.

193 Vad beträffar den bindande karaktär som systemet enligt lag nr 218/1990 har, och således den skyldighet som åligger de offentliga bankerna att överföra sina banktillgångar till aktiebolag (se punkt 118 ovan), räcker det att konstatera att detta inte blev en skyldighet förrän år 1993 (se punkt 6 ovan). I lag nr 218/1990 föreskrevs emellertid skatteneutralitet för offentliga banker som överförde tillgångar inom ramen för denna lag redan innan denna skyldighet infördes.

194 Vad beträffar att systemet enligt lag nr 218/1990 var ”extraordinärt” och tillfälligt, enligt sökandena, eftersom det endast tillämpades på offentliga banker under en begränsad tidsperiod (åren 1990–1995), medan systemet enligt artikel 4 i lagstiftningsdekret nr 358/1997 var ”ordinärt” och permanent (se punkt 121 ovan), gäller att detta på intet sätt innebär att de två systemen skiljer sig åt i skattehänseende.

195 Vad beträffar den omständigheten att de överlåtande organen enligt lag nr 218/1990 skulle ha betalat ordinarie skatt på 15 procent för kapitalvinsterna vid överföringen, medan systemet enligt lagstiftningsdekret nr 358/1997 föreskrev fullständig skatteneutralitet (se punkt 121 ovan), ska det erinras om (se punkt 171 ovan) att det angripna beslutet inte berör de överlåtande organen, utan endast de övertagande företagen enligt lag nr 218/1990. Den selektiva fördel som dessa företag åtnjuter till följd av omjusteringen enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 är således endast tillämplig på de övertagande företagen.

196 Såsom i huvudsak framgår av skäl 100 i det angripna beslutet och såsom kommissionen har gjort gällande i sin svarsinlaga, är det dessutom så att beaktandet av den totala skatt som betalades för överföringarna sedan begynnelsen, däribland den skatt som betalades av de överlåtande organen, saknade relevans. Den enda fråga som utreddes avsåg nämligen den förmånliga behandling som endast kunde åtnjutas med avseende på uppskjutna kapitalvinster som ännu var upptagna i de balansräkningar som de övertagande företagen enligt lag nr 218/1990 hade upprättat. Beaktandet härav var dessutom ogörligt, eftersom kommissionen inte hade kännedom, vilket den för övrigt inte borde ha haft vid prövningen av en stödordning, om vilket konkret

antal uppskjutna vinster som ännu fanns upptagna i balansräkningarna och vilket konkret antal som redan hade beskattats, oavsett om det hade skett vid omjustering eller utdelning.

197 Sökandena kan således inte vinna framgång med sitt åberopande av att systemen med skatteneutralitet enligt lag nr 218/1990 och lagstiftningsdekret nr 358/1997 skiljer sig åt, för att göra gällande att det med hänsyn tagen till dessa skillnader inte kan fastställas att artikel 2.26 i lag nr 350/2003 har inneburit en selektiv fördel.

198 Av det ovan anförda följer att kommissionen inte gjorde fel när den genom att jämföra systemet för omjustering enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 och det ordinarie beskattningssystemet, kom fram till att systemet hade inneburit en selektiv ekonomisk fördel till ett belopp motsvarande skillnaden mellan den skatt som betalades med tillämpning av artikel 2.26 i lag nr 350/2003, och den skatt som skulle ha betalats om det ordinarie beskattningssystemet hade tillämpats.

199 Tribunalen kommer nu att pröva sökandenas invändning (se punkt 123 och följande punkter ovan) som avser att kommissionen gjorde en felaktig bedömning när den kom fram till att den selektiva karaktär som systemet enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 har, inte kunde motiveras av systemets logik.

200 Sökandena har i detta sammanhang gjort gällande (se punkterna 124–130 ovan) att skattereformen år 2003 eliminerade risken för dubbelbeskattning av kapitalvinster på tillgångar som överförts enligt systemet med skatteneutralitet enligt artikel 4 lagstiftningsdekret nr 358/1997, det vill säga beskattning av både det överlåtande bolaget och det övertagande bolaget. Skattereformen eliminerade däremot inte risken för dubbelbeskattning av kapitalvinster på tillgångar som överförts inom ramen för

systemet med skatteneutralitet enligt lag nr 218/1990. Detta förklarar varför den italienska lagstiftaren valde att förlänga systemet för omjustering enligt artiklarna 17 och 18 i lag nr 342/2000 endast för överföringar som genomfördes inom ramen för lag nr 218/1990.

201 Det angripna beslutet berör emellertid inte de överlåtande organen, utan endast de banker som förvärvade de tillgångar som överfördes enligt lag nr 218/1990, och det är endast med avseende på dessa banker som den omtvistade ordningen enligt beslutet inneburit en ekonomisk fördel. Den omständigheten att de överlåtande organen enligt lag nr 218/1990 följaktligen kan bli skyldiga att betala skatt på grund av att det finns en risk för dubbelbeskattning, utgör inte en omständighet som kan motivera att de övertagande bankerna åtnjuter en selektiv fördel genom artikel 2.26 i lag nr 350/2003.

202 Kommissionen gjorde således en riktig bedömning när den i skäl 105 i det angripna beslutet fann att det system som föreskrivs i artikel 2.26 i lag nr 350/2003 innebär en selektiv fördel som får till följd att konkurrenskraften för de banker som omfattas av omorganisationerna enligt lag nr 218/1990 förbättras i förhållande till andra företag.

203 Argumentet (se punkt 131 ovan) som avser att den omtvistade ordningen endast förlängde ett system för omjustering som varit i kraft tidigare, vilket gynnade banker som var föremål för de omorganisationer som genomfördes enligt lag nr 218/1990, och att kommissionen inte ansett att det utgjorde statligt stöd, kan slutligen inte godtas.

204 För tillämpningen av artikel 87 EG saknar det enligt rättspraxis betydelse om den som förmodas ha åtnjutit en fördel genom åtgärden har försatts i en situation som är mer fördelaktig eller svårare än den som han befann sig i enligt det tidigare rättsläget, eller om hans situation inte alls har förändrats. Det enda som ska fastställas är huruvida

en statlig åtgärd, inom ramen för en viss rättsordning, kan gynna ”vissa företag eller viss produktion”, i den mening som avses i artikel 87.1 EG, i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till den målsättning som ska uppfyllas genom den berörda åtgärden (se domen i det ovan i punkt 160 nämnda målet Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

205 I förevarande mål har kommissionen emellertid med rätta funnit att den omständigheten att systemet för omjustering enligt artiklarna 17 och 18 i lag nr 342/2000 behölls genom artikel 2.26 i lag nr 350/2003, endast till förmån för de övertagande företagen enligt lag nr 218/1990, gav dessa företag en selektiv fördel i förhållande till andra företag som förvärvade tillgångar som överfördes vid andra omorganisationer än dem som föreskrivs i lag nr 218/1990 (se punkt 202 ovan).

206 I den mån som sökandena härigenom har hävdat att systemet enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003 utgör ett befintligt stöd i den mening som avses i artikel 1 i förordning nr 659/1999 gör rätten följande bedömning. Såsom kommissionen har gjort gällande är det enda befintliga stöd som potentiellt sett kan vara relevant i förevarande mål en åtgärd som ”inte utgjorde något stöd när det infördes men senare blev ett stöd på grund av utvecklingen av den gemensamma marknaden, utan att medlemsstaten företagit någon ändring”. I förevarande mål är det emellertid till följd av ett ingripande av den italienska lagstiftaren som det omtvistade omjusteringssystemet, som dessförinnan var tillgängligt för samtliga företag som förvärvade tillgångar som överförts enligt systemet med skatteneutralitet, endast kunde tillämpas av de övertagande företagen enligt lag nr 218/1990.

207 Mot bakgrund av det ovan anförda har kommissionen inte åsidosatt artikel 87.1 EG, genom att fastställa att det i förevarande mål förekommit statligt stöd.

208 Det ska för fullständighetens skull även påpekas att, även om det antas att kommissionen, när den fastställde att åtgärden inneburit en fördel, inte hade valt det ordinarie beskattningssystemet som referensram, utan i stället hade valt systemet enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003, skulle institutionen ändå ha fastställt att det statliga stödet skulle återkrävas av samma skäl som anges i det angripna beslutet.

209 I sådant fall skulle nämligen kommissionen med beaktande av, för det första, att de skatter som betalades före ikraftträdandet av lag nr 350/2003 (bland annat den skatt som togs ut på 15 procent av den realiserade kapitalvinsten som de överlåtande organen enligt lag nr 218/1190 betalade omedelbart vid överföringen) (se punkt 195 ovan) inte var relevanta vid beräkningen av fördelen, för det andra, skillnaderna mellan de sänkta skattesatser som föreskrevs i punkt 25 respektive punkt 26 i artikel 2 i lag nr 350/2003 (se, punkt 27 respektive punkt 29 ovan), och, för det tredje, att det på ett objektivt sätt fastställdes att åtgärden hade inneburit en fördel (se punkterna 169 och 187 ovan), ha konstaterat att åtgärden hade inneburit en selektiv ekonomisk fördel som, fastän den uppgick till ett lägre belopp än vad som fastställdes i skäl 92 i det angripna beslutet, inte kan anses omfattas av undantaget avseende stöd av mindre betydelse, eftersom det såsom anges i skäl 102 i det angripna beslutet är fråga om en fördel som inte är transparent.

210 En sådan fördel kan lika litet som den fördel som anges i det angripna beslutet motiveras av sökandenas överväganden om att de överlåtande organen enligt lag nr 218/1990 behandlades mindre förmånligt i skattemässigt hänseende efter skattereformen år 2003. Såsom redan har påpekats angår nämligen det angripna beslutet på intet sätt de överlåtande organen, utan endast de banker som förvärvar tillgångar enligt lag nr 218/1990, banker som genom systemet enligt artikel 2.26 i lag nr 350/2003,

som endast var tillämpligt på dem, åtnjöt en selektiv fördel som förbättrade deras konkurrenskraft i förhållande till andra företag (se, för ett liknande resonemang, skäl 105 i det angripna beslutet).

211 Av detta följer att även om det omtvistade systemet jämfördes med systemet enligt artikel 2.25 i lag nr 350/2003, skulle kommissionen ändock ha fastställt att det förekommit statligt stöd i den mening som avses i artikel 1 i det angripna beslutet, och att det skulle återkrävas på det sätt som anges i artikel 3.2 i beslutet.

212 Eftersom förevarande talan inte kan vinna bifall på någon av sökandenas grunder, ska den ogillas i sin helhet.

Rättegångskostnader

213 Enligt artikel 87.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats.

214 Eftersom sökandena har tappat målet, ska sökandena bära sina rättegångskostnader och ersätta kommissionens rättegångskostnader, enligt kommissionens yrkanden.

Mot denna bakgrund beslutar

TRIBUNALEN (femte avdelningen)

följande:

1) Talan ogillas.

2) BNP Paribas och Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) ska ersätta rättegångskostnaderna.

Vilaras Prek Ciucă

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 1 juli 2010.

Underskrifter