HOTĂRÂREA TRIBUNALULUI (Camera a cincea)

1 iulie 2010*

În cauza T-335/08,

BNP Paribas, cu sediul în Paris (Franța),

Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL), cu sediul în Roma (Italia),

reprezentate de R. Silvestri, de G. Escalar și de M. Todino, avocați,

reclamante,

împotriva

Comisiei Europene, reprezentată de domnul V. Di Bucci și de doamna E. Righini, în calitate de agenți,

pârâtă,

* Limba de procedură: italiana.

având ca obiect o cerere de anulare a Deciziei 2008/711/CE a Comisiei din 11 martie 2008 privind ajutorul de stat C 15/07 (ex NN 20/07) pus în aplicare de Italia, privind stimulentele fiscale în favoarea anumitor instituții de credit restructurate (JO L 237, p. 70),

TRIBUNALUL (Camera a cincea),

compus din domnii M. Vilaras (raportor), președinte, M. Prek și V. M. Ciucă, judecători,

grefier: doamna T. Weiler, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 21 ianuarie 2010,

pronunță prezenta

Hotărâre

Istoricul cauzei

Dispozițiile italiene în cauză

1 În 1990, în dreptul italian, cesiunea unei ramuri de activitate era echivalentă din punct de vedere fiscal cu o vânzare de active și, prin urmare, aceasta implica plata impozitului pe profit pentru diferența dintre valoarea curentă a activelor cesionate și valoarea fiscală a acestor active.

2 În scopul raționalizării activităților bancare în Italia și, în special, pentru a permite instituțiilor publice din sectorul bancar să își asume forma juridică de societate pe acțiuni, considerată mai potrivită, legge nº 218 su disposizione in materia di ristrutturazione e integrazione patrimoniale degli istituti di credito di diritto pubblico (Legea nr. 218 privind dispoziții în materia de restructurării și consolidării patrimoniului instituțiilor de credit de drept public) din 30 iulie 1990 (GURI nr. 182 din 6 august 1990, denumită în continuare „Legea 218/1990”) a introdus un regim

fiscal derogatoriu pentru a facilita cesiunea imobilizărilor și a altor active bancare deținute de aceste instituții publice către instituțiile de credit private existente sau nou-înființate (articolul 1 și articolul 7 alineatul 2 din Legea 218/1990).

3 Potrivit acestui regim, câștigul de capital realizat în urma cesiunii de active de către o instituție de credit publică în favoarea unei instituții de credit private, în schimbul unor acțiuni ale instituției de credit private respective, nu era recunoscut fiscal în ceea ce privește 85 % din valoarea sa – și nu era, așadar, impozitat – atât timp cât acest câștig de capital nu era efectiv realizat, fie prin distribuirea de către instituția cedentă, în beneficiul asociaților săi, sub formă de dividende, din rezerva contabilă pe care avea obligația să o constituie (corespunzătoare diferenței dintre valoarea înscrisă în bilanțul său a acțiunilor primite și valoarea fiscală a activelor cesionate), fie prin cesiunea de către instituția cedentă a acțiunilor primite sau chiar prin cesiunea, de către societatea care beneficiază de cesiuni, a activelor cesionate.

4 În schimb, în ceea ce privește cuantumul de 15 % rămas din câștigul de capital realizat în urma cesiunii, instituția cedentă era imediat impozitată la cota de impozitare standard pentru societăți. Corelativ acestei impozitări, acest cuantum de 15 % din câștigul de capital era imputabil, în calitate de creștere a valorii fiscale a acțiunilor primite în schimbul cesiunii și a valorii fiscale a activelor cesionate, în contabilitatea instituției cedente și, respectiv, în contabilitatea societății care beneficiază de cesiune.

5 În consecință, acest regim de neutralitate fiscală parțială instituit prin Legea 218/1990 conducea la o dublă dezaliniere a valorilor fiscale în raport cu valorile contabile, cu alte cuvinte, la o dezaliniere a acestor valori fiscale atât la nivelul activelor cesionate (contabilitatea societății beneficiare), cât și al acțiunilor primite în schimb (contabilitatea instituției cedente). Deși valorile contabile ale activelor cesionate și ale acțiunilor primite în schimb corespundeau valorii curente a acestor active la data

cesiunii, valorile fiscale ale acestor active și ale acestor acțiuni erau egale cu valoarea fiscală a activelor în cazul în care acestea se aflau în proprietatea instituției cedente, la care se adăuga partea de 15 % din câștigul realizat și supus imediat impozitării.

6 Articolul 2 din 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 (Legea nr. 489 privind, printre altele, prelungirea termenului prevăzut la articolul 7 alineatul 6 din Legea 218/1990) din 26 noiembrie 1993 (GURI nr. 284 din 3 decembrie 1993) a introdus obligația instituțiilor publice de credit ale căror active erau deținute în totalitate sau în majoritate de stat de a-și asuma, până la 30 iunie 2004, forma de societăți pe acțiuni, potrivit modalităților prevăzute de Legea 218/1990.

7 Pe lângă regimul de neutralitate fiscală parțială instituit prin Legea 218/1990, care avea în vedere exact reorganizarea sectorului public bancar italian, prin 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 (Decretul legislativ nr. 544 privind transpunerea Directivei 90/434/CE) din 30 decembrie 1992 (GURI nr. 9 din 13 ianuarie 1993), Republica Italiană a transpus Directiva 90/434/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, scindărilor, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre (JO L 225, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 92). Obiectul acestei directive era de a pune capăt, prin instituirea unui regim fiscal comun, denaturărilor concurenței determinate de legislațiile naționale și de a facilita operațiunile de reorganizare între societăți din state membre diferite prin evitarea impozitării cu ocazia realizării acestor operațiuni, protejând în același timp interesele financiare ale statelor membre respective (primul-al șaselea considerent ale Directivei 90/434).

8 Directiva 90/434 și dispozițiile italiene de transpunere a acesteia prevedeau un regim de neutralitate fiscală comparabil cu cel din Legea 218/1990, cu deosebirea că acestea instituiau un regim de neutralitate fiscală totală, ce implica lipsa impozitării imediate a unei părți din câștigul de capital realizat și că nu determinau o dublă dezaliniere a valorilor fiscale în raport cu valorile contabile, cu alte cuvinte, atât la nivelul acțiunilor primite, cât și la nivelul activelor cesionate, ci o dezaliniere a valorilor fiscale numai la nivelul activelor cesionate, și anume numai în contabilitatea societății care beneficiază de cesiuni.

9 Prin articolul 23 din decreto législativo nº 41 su misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica e per l'occupazione nelle aree depresse (Decretul legislativ nr. 41 privind măsuri de urgență pentru redresarea finanțelor publice și pentru încadrarea în muncă în regiunile defavorizate) din 23 februarie 1995 (GURI nr. 45 din 23 februarie 1995, denumit în continuare „Decretul legislativ nr. 41/1995"), legiuitorul italian a recunoscut, pentru prima dată, în favoarea societăților care beneficiază de cesiuni de active efectuate în temeiul Legii 218/1990, posibilitatea de a realinia valoarea fiscală a activelor cesionate și cea a acțiunilor primite de instituțiile cedente la valorile contabile superioare ale acestor active și acțiuni, eliminând astfel dezalinierea valorilor fiscale și eliminând suspendarea impozitului pentru rezerva obligatorie constituită în contabilitatea instituției cedente. Această realiniere era condiționată de plata, de către societatea beneficiară a cesiunilor, a unui impozit substitutiv la cota de 14 %, pentru realinierea numai a valorii fiscale a activelor primite în cadrul cesiunii, sau de 18 %, pentru realinierea nu numai a valorii fiscale a acestor active, ci și a celei a acțiunilor primite de instituția cedentă. Dacă posibilitatea de realiniere ar fi utilizată, acesta ar trebui să privească toate activele cesionate în cadrul reorganizării efectuate în temeiul Legii 218/1990, fără a se putea extinde la alte active, a căror valoare fiscală era inferioară valorii contabile.

10 Întrucât Directiva 90/434 nu se aplica decât reorganizărilor de societăți din state membre diferite, prin 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 (Decretul legislativ nr. 358 privind reorganizarea impozitelor pe venit aplicabile operațiunilor de cesiune și de transfer de întreprinderi, de fuziune, de divizare sau de schimb de participațiuni) din 8 octombrie 1997 (GURI

nr. 249 din 24 octombrie 1997, denumit în continuare „Decretul legislativ 358/1997”) Republica Italiană a extins, în mod autonom, regimul neutralității fiscale la reorganizările de societăți situate pe teritoriul național, propunând în același timp operatorilor o soluție alternativă de impozitare imediată a câștigului de capital.

11 Regimul neutralității fiscale era prevăzut la articolul 4 din Decretul legislativ 358/1997. Conform acestui regim, transferul activelor unei ramuri de activitate între societăți situate pe teritoriul italian era neutru din punct de vedere fiscal dacă valoarea fiscală a activelor cesionate era atribuită acțiunilor primite de societatea cedentă și dacă activelor primite le era atribuită valoarea fiscală pe care acestea o aveau atunci când se aflau în proprietatea societății cedente (cesiune în regim de neutralitate fiscală).

12 Acest regim de neutralitate fiscală de la articolul 4 din Decretul legislativ 358/1997 determina, așadar, ca și regimul din Legea 218/1990, o dublă dezaliniere a valorilor fiscale în raport cu valorile contabile, cu alte cuvinte, atât la nivelul activelor cesionate (contabilitatea societății care beneficiază de cesiuni), cât și la nivelul acțiunilor primite în schimbul acestor active (contabilitatea societății cedente).

13 Potrivit soluției alternative de impozitare imediată a câștigului de capital, articolul 3 din Decretul legislativ prevedea plata, cu ocazia reorganizării, a unui impozit substitutiv de 19 % pe câștigul de capital realizat. Având în vedere această recunoaștere fiscală a câștigului de capital, nu se producea o dezaliniere a valorilor fiscale în raport cu valorile contabile ale activelor (cesiune în regim de neutralitate contabilă).

14 Prin legge nº 342 su misure in materia fiscale (Legea nr. 342 privind măsuri în materie fiscală) din 21 noiembrie 2000 (supliment ordinar la GURI nr. 276 din 25 noiembrie 2000, denumită în continuare „Legea 342/2000)", legiuitorul italian a introdus trei regimuri cu caracter temporar.

15 Primul regim, rezultat din articolul 10 din Legea 342/2000, avea ca obiect reevaluarea anumitor active ale întreprinderilor. Această dispoziție permitea întreprinderilor să „reevalueze bunurile materiale și nemateriale, cu excepția celor a căror producere sau schimb face obiectul activității întreprinderii, precum și participațiile în societăți controlate sau în societăți aflate în legătură cu acestea potrivit articolului 2359 din Codul civil, dacă aceste participații constituie imobilizări, astfel cum apar în bilanțul exercițiului încheiat cel mai târziu la 31 decembrie 1999".

16 Potrivit articolului 12 din Legea 342/2000, acest regim de reevaluare impunea plata unui impozit substitutiv la cota de 19 % pentru activele amortizabile și la cota de 15 % pentru activele neamortizabile, pentru valorile superioare înscrise în bilanț în urma reevaluării.

17 Al doilea regim, rezultat din articolul 14 din Legea 342/2000, urmărea realinierea, în ceea ce privește activele menționate la articolul 10 din Legea 342/2000, a valorilor fiscale la valorile contabile mai mari înscrise în bilanț. Articolul 14 prevedea astfel că „[d]ispozițiile articolului 12 [puteau] fi aplicate pentru recunoașterea, în vederea stabilirii impozitului pe venitul persoanelor fizice, al impozitului pe venitul persoanelor juridice și al impozitului regional pe activitățile de producție, a valorilor mai mari, înscrise în bilanțul prevăzut la articolul 10 […], ale activelor menționate la acest articol 10".

18 Reevaluarea în temeiul articolului 10 din Legea 342/2000, care este o operațiune de natură contabilă cu efect fiscal, și realinierea în temeiul articolului 14 din aceeași lege, care este o operațiune de natură fiscală, conduceau, dacă erau combinate, la o reevaluare denumită „fiscală", ce consta în reevaluarea valorilor contabile înscrise în bilanț la valorile curente și în alinierea valorilor fiscale dezaliniate la valorile contabile astfel reevaluate.

19 Al treilea regim prevedea realinierea valorilor fiscale la valorile contabile înscrise în bilanțul societăților vizate de reorganizările efectuate în temeiul Legii 218/1990 sau al articolului 4 din Decretul legislativ 358/1997. Articolele 17-19 din Legea 342/2000 prevedeau în această privință:

„*Articolul 17*

1. Societățile destinatare ale cesiunilor prevăzute la articolul 7 alineatele 2 și 5 din [Legea 218/1990] [...] pot aplica un impozit [substitutiv] la cota de 19 % pe diferența dintre valoarea bunurilor primite în urma cesiunilor menționate și valoarea ce le este recunoscută din punct de vedere fiscal. Valoarea bunurilor reținută este cea care rezultă din bilanțul exercițiului încheiat înainte de data intrării în vigoare a prezentei legi.

2. Diferența supusă impozitului substitutiv menționată la alineatul 1 este considerată un cost recunoscut din punct de vedere fiscal al bunurilor la care se poate raporta această diferență începând cu exercițiul următor celui indicat la alineatul 1. Aceeași diferență este considerată un cost recunoscut din punct de vedere fiscal al acțiunilor primite de societatea sau de instituția cedentă în limita valorii acestora ce apare în bilanțul exercițiului sau al perioadei de gestiune în curs la data încheierii exercițiului indicat la alineatul 1. În consecință, pentru aceeași sumă, sunt considerate suspuse

impozitului rezervele sau fondurile constituite în raport cu valorile cele mai mari înscrise cu ocazia cesiunii [...]

3. Societățile menționate la alineatul 1 pot aplica, în locul impozitului substitutiv menționat la același alineat, un impozit substitutiv echivalent cu 15 %. În acest caz, diferența supusă impozitului substitutiv nu este recunoscută din punct de vedere fiscal pentru societatea sau pentru instituția cedentă.

[...]

5. Aplicarea impozitului substitutiv trebuie solicitată în declarația de venituri aferentă perioadei de impozitare în curs la data intrării în vigoare a prezentei legi. Impozitul substitutiv trebuie plătit în maximum trei tranșe anuale egale [...].

Articolul 18

1. În ceea ce privește societățile care au efectuat operațiuni de cesiune în sensul articolului 7 alineatul 5 din [Legea 218/1990], diferența dintre valoarea acțiunilor primite și valoarea recunoscută acestora din punct de vedere fiscal este considerată realizată cu condiția de a fi supusă, potrivit modalităților și în termenele prevăzute la articolul 17, unui impozit substitutiv […] la cota de 19 %. Valoarea acțiunilor reținută este cea care rezultă din bilanțul exercițiului încheiat înainte de data intrării în vigoare a prezentei legi.

2. Diferența supusă impozitului substitutiv în sensul alineatului 1 este considerată un cost al acțiunilor primite recunoscut din punct de vedere fiscal. Rezervele sau fondurile constituite în raport cu valorile cele mai mari înscrise cu ocazia cesiunii sunt considerate supuse impozitului în ceea ce privește suma corespunzătoare diferenței sus-menționate, după deducerea impozitului substitutiv. Această diferență nu este considerată un cost recunoscut din punct de vedere fiscal pentru societățile care beneficiază de cesiuni [...]

Articolul 19

Dispozițiile articolului 17 se aplică și în privința destinatarilor cesiunilor prevăzute la articolul 4 alineatul 1 din [Decretul legislativ 358/1997]."

20 Articolul 20 din Legea 342/2000 stabilea norme detaliate privind impozitul substitutiv ce trebuia plătit pentru câștigurile de capital și pentru creditul fiscal aferent în favoarea acționarilor care primesc dividende rezultate din câștigurile de capital recunoscute.

21 Prin articolul 3 alineatul 1 din legge nº 448 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2002) [Legea nr. 448 privind dispoziții referitoare la stabilirea bugetului anual și multianual al statului (Legea finanțelor pentru anul 2002)] din 28 decembrie 2001 (supliment ordinar la GURI nr. 301 din 29 decembrie 2001, denumită în continuare „Legea 448/2001"), legiuitorul italian a prelungit aplicabilitatea regimurilor de reevaluare și de realiniere de la articolele 10 și 14 din Legea 342/2000 la bunurile rezultate din bilanțul exercițiului încheiat înainte de 31 decembrie 2000, prin intermediul plății impozitului substitutiv la cotele, neschimbate, de 19 % pentru activele amortizabile și de 15 % pentru activele neamortizabile.

22 Prin articolul 3 alineatul 11 din Legea 448/2001, legiuitorul italian a prelungit aplicabilitatea regimului de realiniere prevăzut la articolele 17-19 din Legea 342/2000 la bunurile rezultate din bilanțul exercițiului în curs la 31 decembrie 2001 și a stabilit cotele impozitului substitutiv la 12 % și la 9 %, în funcție de domeniul de aplicare al realinierii reținute.

23 Sistemul fiscal italian al impozitului pe profit a fost supus unei reforme în anul 2003, prin decreto législativo nº 344 su riforma dell'imposizione sul reddito delle societa, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, nº 80 (Decretul legislativ nr. 344 privind reforma impozitului pe venitul societăților în temeiul articolului 4 din Legea nr. 80 din 7 aprilie 2003) din 12 decembrie 2003 (supliment ordinar la GURI nr. 291 din 16 decembrie 2003).

24 Prin legge nº 350 su disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2004) [Legea nr. 350 privind dispoziții referitoare la stabilirea bugetului anual și multianual al statului (Legea finanțelor pentru anul 2004)] din 24 decembrie 2003 (supliment ordinar la GURI nr. 299 din 27 decembrie 2003, denumită în continuare „Legea 350/2003"), legiuitorul italian a prelungit din nou aplicabilitatea regimurilor de reevaluare și de realiniere din Legea 342/2000.

25 Articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 prevede:

„La articolul 10 din [Legea 342/2000], expresia «încheiat cel târziu la 31 decembrie 1999» se înlocuiește cu «încheiat cel târziu la 31 decembrie 2000». Impozitul substitutiv datorat în temeiul dispozițiilor menționate la prezentul alineat trebuie plătit în trei tranșe anuale, înainte de expirarea termenului pentru plata soldului impozitelor pe venituri, potrivit următoarelor cuantumuri aferente: 50 % în 2004, 25 % în 2005 și 25 % în 2006."

26 Această dispoziție a modificat, așadar, articolul 10 din Legea 342/2000 astfel încât să permită întreprinderilor să recurgă la mecanismul reevaluării voluntare pentru activele care figurează în bilanțul exercițiului încheiat cel târziu la 31 decembrie 2002.

27 De asemenea, această dispoziție a permis întreprinderilor să se prevaleze de regimul de realiniere prevăzut la articolul 14 din Legea 342/2000. Astfel, articolul 14 le acorda posibilitatea de a se prevala de regimul de realiniere pentru aceleași active ca acelea care puteau face obiectul mecanismului de reevaluare prevăzut la articolul 10 din Legea 342/2000. În consecință, tuturor întreprinderilor li s-a permis să elimine dezalinierile dintre valoarea fiscală și valoarea contabilă a activelor, prin intermediul plății unui impozit substitutiv de 19 % pentru realinierea activelor amortizabile și de 15 % pentru realinierea activelor neamortizabile.

28 Articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 prevede:

„Dispozițiile prevăzute la articolele 17, 18 și 20 din [Legea 342/2000] pot fi aplicate și bunurilor rezultate din bilanțul exercițiului în curs la 31 decembrie 2003. În acest caz, cota impozitului substitutiv de 19 % este redusă la 12 %, iar cota celui de 15 %, la 9 %. Impozitul substitutiv datorat în temeiul dispozițiilor menționate la prezentul alineat trebuie plătit în trei tranșe anuale, fără dobândă, înainte de expirarea termenului pentru plata soldului impozitelor pe venituri, potrivit următoarelor cuantumuri aferente: 50 % în 2004, 25 % în 2005 și 25 % în 2006. Aplicarea impozitului substitutiv trebuie solicitată în declarația de venituri aferentă perioadei de impozitare în care este efectuată eliberarea valorilor."

29 Această dispoziție, prin care s-a prelungit aplicabilitatea articolelor 17, 18 și 20 din Legea 342/2000 și s-au redus cotele impozitului substitutiv la 12 % și, respectiv, la 9 % în funcție de domeniul de aplicare al realinierii, nu a prelungit și aplicabilitatea articolului 19 din această lege, referitor la posibilitatea de realiniere pentru cesiunile de societăți efectuate în cadrul regimului de neutralitate fiscală în temeiul articolului 4 din Decretul legislativ 358/1997.

Procedura administrativă și decizia atacată

30 După ce a efectuat o examinare preliminară a articolului 2 alineatul 26 din Legea 350/2003, Comisia Comunităților Europene, considerând că această dispoziție părea să conțină un ajutor de stat incompatibil cu piața comună, a informat Republica Italiană, prin scrisoarea din 30 mai 2007, cu privire la decizia sa de a deschide procedura oficială de investigare prevăzută la articolul 88 alineatul (2) CE (denumită în continuare „decizia de deschidere"). Această decizie a fost publicată în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* din 7 iulie 2007 (JO C 154, p. 15).

31 Ca răspuns la invitația de a-și prezenta observațiile, adresată Republicii Italiene și părților interesate în cuprinsul deciziei de deschidere, Comisia a primit observațiile Republicii Italiene, precum și, în special, ale grupului bancar Paribas, din care face parte Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL).

32 La 11 martie 2008, Comisia a adoptat Decizia 2008/711/CE privind ajutorul de stat C 15/07 (ex NN 20/07) pus în aplicare de Italia, privind stimulentele fiscale în favoarea anumitor instituții de credit restructurate (JO L 237, p. 70, denumită în continuare „decizia atacată").

33 În decizia atacată, după ce a descris normele ce reglementează impozitarea câștigurilor de capital în sistemul fiscal italian [considerentele (13)-(56) ale deciziei atacate], procedura administrativă și observațiile Republicii Italiene și ale părților interesate [considerentele (57)-(79) ale deciziei atacate], Comisia a început aprecierea articolului 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 în raport cu dispozițiile în materia ajutoarelor de stat.

34 După ce a arătat că era îndeplinită condiția existenței unui ajutor de stat, în ceea ce privește utilizarea resurselor statului [considerentul (81) al deciziei atacate], Comisia a examinat condiția privind existența unui avantaj selectiv și justificarea acestuia în raport cu natura sistemului [considerentele (82)-(107) ale deciziei atacate].

35 În acest cadru, Comisia și-a reiterat poziția potrivit căreia regimurile de neutralitate fiscală instituite prin Legea 218/1990 și prin articolul 4 din Decretul legislativ 358/1997 nu constituiau ajutoare de stat, întrucât, în opinia sa, amânarea impozitului legat de neutralitatea fiscală aplicată era efectiv justificată de logica intrinsecă a sistemului fiscal [considerentele (82)-(86) ale deciziei atacate].

36 În ceea ce privește regimul de realiniere fiscală prevăzut la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003, Comisia a considerat că acesta conferea dreptul la o creștere a valorii fiscale pentru care ar fi trebuit să fie vărsat impozitul standard pe profit, în lipsa unui impozit substitutiv special, precum cel în cauză în prezenta speță. Comisia a indicat că, după părerea sa, determinarea unui impozit substitutiv la o cotă redusă ar putea fi justificată, în principiu, în măsura în care un asemenea impozit reprezintă o măsură tehnică destinată facilitării recunoașterii fiscale a câștigurilor de capital [considerentul (87) al deciziei atacate, prima și ultima teză].

37 Cu toate acestea, Comisia a adăugat că o astfel de realiniere fiscală preferențială ar putea fi justificată numai dacă este aplicabilă în mod obiectiv, în aceleași condiții, tuturor recunoașterilor fiscale ale câștigurilor de capital comparabile, cum sunt cele rezultate din alte reorganizări, neluate în considerare de Legea 218/1990, inclusiv reorganizările referitoare la alte instituții de credit [considerentul (88) al deciziei atacate].

38 Comisia a considerat că realinierile prevăzute de Legile 342/2000 și 448/2001, accesibile prin plata unui impozit substitutiv aplicat în aceleași condiții tuturor întreprinderilor care au ales să recunoască câștigurile de capital istorice realizate, dar în același timp temporar nerecunoscute potrivit Legii 218/1990 și Decretului legislativ 358/1997, constituiau măsuri fiscale generale, justificate de logica sistemului fiscal, și nu constituiau, așadar, ajutoare de stat [considerentul (89) al deciziei atacate].

39 Comisia a considerat că, dimpotrivă, realinierea fiscală de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 nu constituia o măsură generală, deoarece era aplicabilă câștigurilor de capital realizate de unele instituții de credit numai ca urmare a reorganizărilor operate potrivit Legii 218/1990 [considerentele (90) și (93) ale deciziei atacate].

40 Comisia a estimat că acest regim fiscal conferise un avantaj financiar egal cu diferența dintre impozitul vărsat efectiv pentru a realinia valoarea activelor și impozitul standard care ar fi fost plătit dacă realinierea ar fi fost efectuată în absența dispozițiilor articolului 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 [considerentul (91) al deciziei atacate] și a remarcat, în plus, că impozitul substitutiv fusese plătit în trei rate anuale fără dobânzi, în timp ce impozitul standard era datorat integral în 2004 [considerentul (92) al deciziei atacate].

41 Comisia a evocat observațiile părților interesate, potrivit cărora, în primul rând, niciunul dintre beneficiarii regimului în cauză nu ar fi fost dispus să își realinieze activele dacă în acest fel ar fi fost supus impozitului standard, în al doilea rând, celelalte societăți, care nu au fost supuse reorganizărilor în temeiul Legii 218/1990, ar fi beneficiat de regimul implicit de realiniere de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 potrivit modalităților generale, substanțial echivalente, prevăzute la articolul 14 din Legea 342/2000 și, în al treilea rând, ar trebui să se țină cont de impozitele plătite în momentul cesiunilor inițiale, cu consecința că, în realitate, nu s-ar crea niciun avantaj [considerentele (94) și (95) ale deciziei atacate].

42 Comisia „[a] confirm[at, cu toate acestea,] că regimul prevăzut la articolul 2 alineatul (25) din Legea 350/2003 nu constitui[a] o realiniere fiscală de valori nealiniate în urma unor reorganizări neutre fiscal, ci un regim de reevaluare fiscală care permi[tea] realizarea câștigurilor de capital latente derivate din egalarea cu valoarea curentă a valorii fiscale a activelor deținute de societățile beneficiare". Comisia „[a] consider[at] că cele două regimuri nu [erau] comparabile și, mai mult, [era] de părere că regimul de reevaluare fiscală de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 nu [era] echivalent cu regimul de realiniere fiscală de la articolul 2 alineatul 26 din aceeași lege, ținând cont de diferența dintre cotele legale ale impozitului substitutiv prevăzut de aceste două regimuri". [considerentul (96) al deciziei atacate].

43 Prin urmare, Comisia a concluzionat că societățile care și-au realiniat valorile fiscale ale activelor potrivit articolului 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 beneficiaseră de un avantaj specific, care consta în diferența dintre cota impozitului standard aplicat profiturilor recunoscute și impozitul substitutiv special aplicat acelorași profituri [considerentul (96) al deciziei atacate].

44 După ce a amintit argumentul părților interesate potrivit căruia cota inferioară a impozitului substitutiv inferioară prevăzută la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 nu ar fi fost selectivă, deoarece ar fi fost justificată de specificitățile de fapt și de drept ale impozitării câștigurilor de capital rezultate din reorganizări realizate în temeiul Legii 218/1990, și potrivit căruia Republica Italiană nu ar fi putut, după atâția ani, să impoziteze în mod legitim aceste câștiguri de capital similar câștigurilor de capital rezultate din alte restructurări de societăți [considerentul (98) al deciziei atacate], Comisia a considerat că, în pofida acestor specificități, regimul de neutralitate fiscală parțială din Legea 218/1990 ar fi în esență echivalent cu regimul de neutralitate fiscală totală din Decretul legislativ 358/1997 și că legiuitorul italian ar fi trebuit să aplice același tratament când dispusese, în 2003, recunoașterea fiscală a câștigurilor de capital suspendate [considerentul (99) al deciziei atacate].

45 În considerentul (100) al deciziei atacate, Comisia a considerat, în plus, că aplicarea unei cote de impozit mai scăzute nu putea fi considerată o simplă compensație a unei impozitări mai oneroase aplicate câștigurilor de capital derivate din restructurările din sectorul bancar din Legea 218/1990, distribuite acționarilor ca dividende, față de impozitarea câștigurilor de capital distribuite ca dividende derivate din alte reorganizări în regim de neutralitate fiscală. Potrivit Comisiei, nu este posibilă subscrierea la o asemenea poziție, datorită faptului că aplicarea impozitelor substitutive diferite la câștigurile de capital nu poate fi întotdeauna justificată de diferitele sarcini fiscale aplicabile în cazul în care câștigurile de capital suspendate ar fi distribuite ca dividende. Comisia a observat că admiterea unei astfel de justificări ar echivala cu a permite aplicarea unor cote de impozitare efective diferite în ceea ce privește unele societăți numai pentru că acestea au luat parte la anumite tipuri de reorganizări preferate de stat.

46 De asemenea, Comisia a considerat că avantajul fiscal derivat din aplicarea regimului de realiniere fiscală de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 nu putea fi considerat un avantaj „*de minimis*”, că presupusul caracter neînsemnat al acestui avantaj nu

ar fi în sine un motiv suficient pentru a exclude faptul că respectivul avantaj ar putea fi calificat drept ajutor şi că, în cele din urmă, excepţia „*de minimis*" nu ar putea fi invocată, fiind vorba despre o măsură de ajutor netransparentă [considerentele (101) şi (102) ale deciziei atacate].

47 În plus, Comisia a considerat că regimul de realiniere de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 nu reprezenta o adaptare a sistemului general la caracteristicile distinctive ale sectorului bancar, ci mai degrabă un avantaj selectiv care influenţa creşterea competitivităţii instituţiilor de credit implicate în reorganizări efectuate în temeiul Legii 218/1990. În plus, acest regim nu ar fi o reeditare a regimului introdus prin Legea 342/2000, dat fiind că realinierea conform Legii 350/2003 ar fi avut un domeniu de aplicare mai limitat decât realinierea generală prevăzută de Legea 342/2000 [considerentele (105) şi (106) ale deciziei atacate].

48 Comisia a concluzionat că avantajul acordat anumitor instituţii de credit potrivit Legii 350/2003, reprezentat de aplicarea unui impozit substitutiv special pentru profiturile realizate prin intermediul unor cesiuni de active, în locul cotei de impozit standard, era un avantaj specific şi nu era justificat de natura sistemului fiscal [considerentul (107) al deciziei atacate].

49 După ce a apreciat că erau îndeplinite condiţiile referitoare la denaturarea concurenţei şi la afectarea schimburilor dintre statele membre [considerentele (108)-(110) ale deciziei atacate] şi că nu se aplica niciuna dintre derogările prevăzute la articolul 87 alineatele (2) şi (3) CE [considerentele (111)-(116) ale deciziei atacate], Comisia a concluzionat că regimul examinat era incompatibil cu piaţa comună [considerentul (117) al deciziei atacate].

50 Comisia a considerat că, fiind vorba despre un ajutor ilegal, trebuia dispusă recuperarea acestuia, însă a apreciat că această recuperare nu trebuia să privească decât „impozite[le] în deficit în ceea ce privește contribuția pe care beneficiar[ii] regimului ar fi plătit-o dacă s-ar fi folosit de alte regimuri fiscale disponibile în acea perioadă". Comisia a estimat că, în acest caz, aplicarea regimului alternativ de reevaluare fiscală de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 nu reprezenta o alegere pur teoretică, ci o opțiune rațională de care s-ar fi putut folosi beneficiarii în cauză pentru recunoașterea fiscală a valorii efective a activelor lor [considerentul (118) al deciziei atacate]. Comisia a apreciat astfel că, deși realinierile și reevaluările nu sunt operațiuni ce pot fi comparate, dacă, la vremea respectivă, regimul de realiniere nu ar fi fost existat, instituțiile de credit interesate ar fi optat cu siguranță pentru regimul general de reevaluare de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 [considerentul (119) al deciziei atacate].

51 Comisia a concluzionat, așadar, că recuperarea ajutorului trebuia să fie limitată exclusiv la diferența dintre impozitul datorat pentru a reevalua activele deținute potrivit articolului 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 și impozitul efectiv plătit potrivit articolului 2 alineatul 26 din aceeași lege [considerentul (120) al deciziei atacate].

52 În consecință, Comisia a decis cele ce urmează:

„*Articolul 1*

Regimul fiscal derogatoriu pus în aplicare de [Republica Italiană] în temeiul articolului 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 constituie un ajutor de stat și deci este incompatibil cu piața comună.

Articolul 2

[Republica Italiană] elimină regimul prevăzut la articolul 1.

Articolul 3

(1) [Republica Italiană] adoptă toate măsurile necesare pentru a recupera de la beneficiari ajutorul acordat prin intermediul aplicării impozitului substitutiv prevăzut la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003, cu privire la recunoașterea fiscală a câștigurilor de capital rezultate din reorganizările realizate potrivit Legii 218/1990, ajutor pus deja la dispoziția lor în mod ilegal.

(2) Suma de recuperat este limitată la diferența dintre impozitul care ar fi fost plătit dacă beneficiarii ajutorului ar fi aplicat regimul de reevaluare fiscală potrivit articolului 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 și impozitul efectiv plătit potrivit articolului 2 alineatul 26 din aceeași lege.[...]

(3) Recuperarea este efectuată fără întârziere și urmând procedurile de drept intern, cu condiția ca acestea să permită punerea în aplicare imediată și efectivă a prezentei decizii.

[...]

Articolul 5

Prezenta decizie se adresează Republicii Italiene."

Procedura și concluziile părților

53 Prin cererea introductivă depusă la grefa Tribunalului la 14 august 2008, reclamantele, BNP Paribas (denumită în continuare „BNP") și BNL, au introdus prezenta acțiune.

54 Pe baza raportului judecătorului raportor, Tribunalul (Camera a cincea) a decis să deschidă procedura orală. Au fost ascultate pledoariile părților și răspunsurile acestora la întrebările adresate de Tribunal cu ocazia ședinței din 21 ianuarie 2010.

55 Reclamantele solicită Tribunalului:

— declararea admisibilității acțiunii;

— anularea deciziei atacate;

56 Comisia solicită Tribunalului:

— respingerea acțiunii ca inadmisibilă;

— în subsidiar, respingerea acțiunii ca neîntemeiată;

— obligarea reclamantelor la plata cheltuielilor de judecată.

În drept

Cu privire la admisibilitate

Argumentele părților

57 Fără a ridica o excepție de inadmisibilitate prin înscris separat, în sensul articolului 114 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Tribunalului, Comisia contestă admisibilitatea acțiunii. Astfel, decizia atacată, prin care Comisia a calificat regimul fiscal în cauză drept schemă de ajutor de stat ilegală și incompatibilă cu piața comună

și a dispus ca Republica Italiană să recupereze ajutoarele acordate, ar fi un act cu aplicabilitate generală. Or, potrivit Comisiei, împrejurarea că reclamantele sunt beneficiarele efective ale acestui regim nu are ca efect să le confere acestora calitatea de persoane vizate individual și care au capacitatea de a introduce o acțiune în anulare.

58 Comisia își întemeiază obiecțiile pe jurisprudența Curții și a Tribunalului, care, în mai multe rânduri, ar fi considerat inadmisibile acțiunile formulate de beneficiarii actuali sau potențiali ai unei scheme de ajutor împotriva deciziilor prin care aceste scheme erau declarate incompatibile cu piața comună.

59 Comisia este de asemenea conștientă de hotărârile Tribunalului, care, dimpotrivă, tind să declare admisibile anumite acțiuni introduse de beneficiari ai schemelor de ajutor declarate incompatibile pentru motivul că reclamantele erau obligate să restituie ajutoarele care le fuseseră plătite în temeiul acestor scheme. Comisia are îndoieli însă că această jurisprudență respectă principiile ce reglementează acțiunile în anulare formulate de particulari.

60 În subsidiar, în cazul în care Tribunalul ar considera că, datorită calității de beneficiar efectiv, se poate constata admisibilitatea acțiunii, Comisia arată, în esență, că BNL nu are calitate procesuală activă, din cauză că nu poate fi considerată beneficiara efectivă a măsurilor în cauză, întrucât societatea proprietară a întreprinderii care a primit, la momentul respectiv, o cesiune în cadrul regimului de neutralitate fiscală prevăzut la articolul 7 din Legea 218/1990 (denumită în continuare „fosta BNL") ar fi fost încorporată în BNP. Faptul că BNL a primit prin intermediul unei cesiuni ramura bancară a fostei BNL nu ar avea nicio legătură cu beneficiul ajutoarelor și cu rambursarea acestora. Și mai în subsidiar, dacă s-ar dovedi, în baza unor fapte care nu sunt cunoscute de Comisie, că BNL este cea care trebuie să ramburseze ajutoarele, iar nu BNP, acțiunea ar fi inadmisibilă în măsura în care a fost introdusă de BNP.

61 Reclamantele contestă argumentele Comisiei. Jurisprudența ar fi recunoscut în mod clar interesul individual al beneficiarilor efectivi ai ajutoarelor acordate potrivit schemelor de ajutoare vizate de o decizie a Comisiei prin care acestea sunt declarate incompatibile cu piața comună și prin care se impune statului membru o obligație de recuperare a ajutoarelor plătite.

62 Cu privire la argumentul subsidiar al Comisiei, acesta ar fi inoperant, întrucât acțiunea este, în orice caz, admisibilă în ceea ce privește cel puțin una dintre cele două reclamante.

Aprecierea Tribunalului

63 Trebuie arătat că o persoană fizică sau juridică poate formula o acțiune în anulare împotriva unei decizii adresate unei alte persoane doar dacă respectiva decizie o privește în mod direct și individual.

64 Potrivit unei jurisprudențe constante, altă persoană fizică sau juridică decât destinatarul unei decizii nu poate pretinde că este vizată individual de aceasta decât dacă decizia o afectează în temeiul anumitor calități care îi sunt specifice sau al unei situații de fapt care o caracterizează în raport cu orice altă persoană și, prin urmare, o individualizează într-un mod analog celui în care ar fi individualizat destinatarul (Hotărârea Curții din 15 iulie 1963, Plaumann/Comisia, 25/62, Rec., p. 197, 223, și Hotărârea Curții din 2 aprilie 1998, Greenpeace Council și alții/Comisia, C-321/95 P, Rec., p. I-1651, punctele 7 și 28).

65 Astfel, Curtea a decis că o întreprindere nu poate, în principiu, să atace o decizie a Comisiei care interzice o schemă de ajutoare sectoriale dacă aceasta nu este vizată de decizie decât din cauza apartenenței sale la sectorul în cauză și a calității sale de potențial beneficiar al schemei respective. Într-adevăr, o asemenea decizie se prezintă, față de această întreprindere, ca o măsură de aplicabilitate generală care se aplică unor situații determinate obiectiv și produce efecte juridice în privința unei categorii de persoane avute în vedere în mod general și abstract (a se vedea Hotărârea Curții din 29 aprilie 2004, Italia/Comisia, C-298/00 P, Rec., p. I-4087, punctul 37 și jurisprudența citată, și Hotărârea Curții din 17 septembrie 2009, Comisia/Koninklijke Friesland Campina, C-519/07 P, Rep., p. I-8495, punctul 53; a se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea Curții din 2 februarie 1988, Kwekerij van der Kooy și alții/Comisia, 67/85, 68/85 și 70/85, Rec., p. 219, punctul 15).

66 Cu toate acestea, Curtea a statuat de asemenea, în Hotărârea din 19 octombrie 2000, Italia și Sardegna Lines/Comisia (C-15/98 și C-105/99, Rec., p. I-8855, punctele 34 și 35), că, din moment ce întreprinderea reclamantă nu era vizată de decizia menționată în această cauză numai în calitate de întreprindere din sectorul navigației din Sardinia, beneficiară în mod potențial a schemei de ajutoare pentru armatorii sarzi, ci și în calitatea sa de beneficiar efectiv al unui ajutor individual acordat în temeiul acestei scheme și a cărui recuperare a fost dispusă de Comisie, Sardegna Lines era vizată în mod individual de decizia menționată și acțiunea formulată de aceasta împotriva deciziei era admisibilă (a se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea Italia/Comisia, punctul 65 de mai sus, punctul 39).

67 Prin urmare, trebuie să se verifice dacă reclamantele au calitatea de beneficiari efectivi ai unui ajutor individual acordat în temeiul unei scheme sectoriale de ajutoare a căror recuperare a fost dispusă de Comisie (a se vedea în acest sens Hotărârea Tribunalului din 20 septembrie 2007, Salvat père & fils și alții/Comisia, T-136/05, Rep., p. II-4063, punctul 70, și Hotărârea Tribunalului din 4 martie 2009, Associazione italiana del risparmio gestito și Fineco Asset Management/Comisia, T-445/05, Rep., p. II-289, punctul 49).

68 În memoriile depuse la Tribunal, reclamantele au expus, în această privință, trei considerații, care nu sunt contestate de Comisie.

69 În primul rând, fosta BNL, când era proprietara întreprinderii bancare care a beneficiat de o cesiune realizată sub regimul neutralității fiscale potrivit Legii 218/1990, a utilizat, în declarația referitoare la perioada de impozitare 2003, depusă la 29 octombrie 2004, regimul de realiniere prevăzut la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003, pentru activele care aparțineau acestei întreprinderi.

70 În al doilea rând, la 1 octombrie 2007, fosta BNL a cesionat ramura sa italiană de activitate bancară, inclusiv activele pentru care utilizase regimul de realiniere susmenționat, unei societăți pe acțiuni nou-create, purtând denumirea Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL), care nu este alta decât a doua reclamantă.

71 În al treilea rând, în aceeași zi, imediat după cesiune, fosta BNL a făcut obiectul unei fuziuni prin absorbție în BNP, prima reclamantă, iar BNP, prin această operațiune, a preluat drepturile și obligațiile fostei BNL, devenind, așadar, succesoarea fostei BNL în toate raporturile juridice în care aceasta era implicată, inclusiv procedurile inițiate înaintea fuziunii.

72 Din aceste considerații rezultă că avantajul de care a beneficiat fosta BNL din regimul fiscal în litigiu a fost transferat fie către BNP, cu ocazia fuziunii prin absorbție menționate la punctul precedent, fie către BNL, cu ocazia cesiunii către această societate a ramurii de activitate bancară a fostei BNL, și că, prin urmare, fie BNP, fie BNL trebuie considerată beneficiara efectivă a ajutorului care ar fi fost acordat în temeiul schemei în cauză și, în această calitate, vizată în mod individual de decizia atacată.

73 Ca răspuns la o întrebare adresată de Tribunal, reclamantele au indicat că BNP era cea care, în urma fuziunii prin absorbție amintite mai sus, era beneficiara efectivă a măsurii în litigiu, fapt consemnat în procesul-verbal al ședinței.

74 Rezultă că BNP este vizată în mod individual de decizia atacată.

75 Întrucât, în ceea ce privește această reclamantă, este vorba despre condiția existenței unei afectări directe, trebuie să se constate că, în condițiile în care articolul 3 din decizia atacată obligă Republica Italiană să ia toate măsurile care se impun pentru a recupera de la beneficiari ajutorul acordat prin intermediul regimului fiscal prevăzut la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003, această reclamantă, în calitate de beneficiar efectiv al ajutorului, este vizată în mod direct de decizia respectivă.

76 Ținând seama de considerațiile de mai sus, prezenta acțiune este admisibilă în măsura în care este introdusă de BNP.

77 Întrucât este vorba despre una și aceeași acțiune, nu se impune examinarea calității procesuale active a celeilalte reclamante (a se vedea Hotărârea Tribunalului din 3 septembrie 2009, Cheminova și alții/Comisia, T-326/07, Rep., p. II-2685, punctul 68 și jurisprudența citată; a se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea Tribunalului din 6 iulie 1995, AITEC și alții/Comisia, T-447/93-T-449/93, Rec., p. II-1971, punctul 82, Hotărârea Tribunalului din 22 octombrie 1996, Skibsværftsforeningen și alții/Comisia, T-266/94, Rec., p. II-1399, punctele 51 și 52, Hotărârea Tribunalului din 6 martie 2002, Diputación Foral de Álava și alții/Comisia, T-127/99, T-129/99 și T-148/99, Rec., p. II-1275, punctul 52).

Cu privire la fond

78 Reclamantele invocă două motive de anulare. Primul motiv este întemeiat pe încălcarea articolului 87 alineatul (1) CE, cu argumentul că ar fi fost constatată în mod greșit de Comisie existența unui ajutor de stat, întrucât este vorba despre o schemă care nu produce un avantaj în sensul acestei dispoziții. Al doilea motiv este întemeiat pe o încălcare a obligației de motivare, ce decurge dintr-o eroare de fapt.

79 Se impune să se examineze mai întâi al doilea motiv.

Cu privire la al doilea motiv, întemeiat pe o încălcare a obligației de motivare, ce decurge dintr-o eroare de fapt

— Argumentele părților

80 Reclamantele reproșează Comisiei faptul că, în decizia atacată, a ignorat regimul de realiniere de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003, care ar fi trebuit comparat cu regimul de realiniere de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003. Atât autoritățile italiene, cât și reclamantele ar fi indicat însă Comisiei, în cursul procedurii oficiale de investigare, că trebuia să efectueze o astfel de comparație între aceste două regimuri pentru a stabili dacă cel de al doilea, luat în considerare în ansamblu, producea vreun avantaj în raport cu primul.

81 Or, întemeindu-se pe simpla constatare că, în 2000 și în 2001, legiuitorul ar fi extins regimul de realiniere rezervat inițial pentru instituțiile avute în vedere de restructurările prevăzute de Legea 218/1990 la societățile care au beneficiat de cesiunile efectuate în temeiul articolului 4 din Decretul legislativ 358/1997, deși Legea 350/2003 nu ar mai fi efectuat această extindere, Comisia s-ar fi lipsit, în practică, de această comparație. Comisia ar fi respins din principiu obiecțiunile autorităților italiene și ale reclamantelor, fără a furniza, în decizia atacată, niciun răspuns motivat, limitându-se pur și simplu să constate că realinierea de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 ar fi aplicabilă numai societăților care au beneficiat de cesiunile efectuate în temeiul Legii 218/1990, iar nu tuturor societăților vizate de operațiuni de cesiuni de active.

82 Decizia atacată s-ar întemeia, astfel, pe convingerea greșită că Legea 350/2003 nu ar fi prevăzut decât regimul de realiniere de la articolul 2 alineatul 26, fără a prevedea niciun alt regim de realiniere aplicabil în general. Această poziție ar reieși fără echivoc din considerentul (96) al deciziei atacate.

83 Cu toate acestea, articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 ar fi modificat formularea de la articolul 10 din Legea 342/2000 astfel încât să permită întreprinderilor să recurgă la mecanismul reevaluării voluntare pentru activele „care figurează în bilanțul exercițiului încheiat cel târziu la 31 decembrie 2002". Prin urmare, articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 ar fi permis în mod implicit acelorași întreprinderi să se prevaleze de regimul de realiniere prevăzut la articolul 14 din Legea 342/2000. Într-adevăr, această dispoziție le acorda posibilitatea de a se prevala de regimul de realiniere pentru aceleași active ca acelea care puteau face obiectul mecanismului de reevaluare prevăzut la articolul 10 din Legea 342/2000. În consecință, tuturor întreprinderilor li s-ar fi permis să elimine dezalinierile dintre valoarea fiscală și valoarea contabilă a activelor, prin plata unui impozit substitutiv de 19 % pentru realinierea activelor amortizabile și de 15 % pentru realinierea activelor neamortizabile.

84 Faptul că acest regim de realiniere de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 era aplicat efectiv și accesibil oricărei întreprinderi interesate ar fi, de altfel, demonstrat de probele din dosar.

85 Reclamantele adaugă că, dacă ar fi efectuat o comparație între regimul de realiniere de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 și cel de la articolul 2 alineatul 25 din aceeași lege, Comisia ar fi constatat că primul regim nu producea niciun avantaj economic în raport cu al doilea. Explicațiile furnizate de Comisie în memoriul în apărare pentru a justifica neluarea în considerare a acestui din urmă regim de realiniere ar constitui o tentativă de motivare *ex post* și, prin urmare, inadmisibilă.

86 Comisia arată că, asemenea reclamantelor, consideră că articolul 14 din Legea 342/2000 a fost prelungit de articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003. Acest lucru nu ar influența însă motivarea corectă, enunțată în considerentul (96) al deciziei atacate, potrivit căreia articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 a prelungit dispoziții de natură diferită de cele prelungite de alineatul 26 al aceluiași articol. Dacă ar fi adevărat că acest considerent s-ar fi putut referi mai explicit atât la reevaluare, cât și la realiniere, ambele reprezentând obiectul prelungirii realizate la alineatul 25, ar însemna că raționamentul central ar fi clar și ar opune „realiniere[a] fiscală de valori nealiniate în urma unor reorganizări neutre fiscal" realizării „câștigurilor de capital latente derivate din egalarea cu valoarea curentă a valorii fiscale a activelor deținute de societățile beneficiare".

87 În plus, diferența dintre aceste două situații ar fi explicată în considerentul (56) al deciziei atacate. În timp ce câștigurile de capital aferente cesiunilor și reorganizărilor de societăți care s-ar concretiza în schimburi de bunuri ar fi realizate, însă suspendate, cele care ar fi „numai înscrise" nu ar fi legate de „un eveniment de realizare anterior". Altfel spus, realinierile prevăzute la articolul 14 din Legea 342/2000 s-ar referi la

câștiguri de capital nerealizate care ar fi perfect asimilabile câștigurilor de capital din reevaluări prevăzute la articolul 10 din aceeași lege, ceea ce ar explica de ce cadrul de aplicare obiectiv și cotele ar fi aceleași pentru ambele instrumente.

88 Această analogie fundamentală între cele două instrumente ar avea legătură cu rațiunea reevaluărilor efectuate în temeiul articolului 10 din Legea 342/2000 și a reevaluărilor efectuate în temeiul articolului 14 din aceeași lege și le-ar diferenția în mod radical de realinierea câștigurilor de capital deja realizate cu ocazia cesiunilor și a reorganizărilor de societăți prevăzută la articolul 17 din aceeași lege.

89 Prin urmare, eroarea de fapt invocată de reclamante nu ar exista, după cum nu ar exista nici lipsa motivării pe care ar determina-o această eroare. Comisia ar fi considerat că realinierea câștigurilor de capital deja realizate cu ocazia cesiunilor și a reorganizărilor de societăți, limitată de articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 la instituțiile de credit supuse reorganizărilor în temeiul Legii 218/1990, nu putea fi comparată decât cu măsura similară, cu caracter general, ce decurge din articolul 19 din Legea 342/2000, care ar fi fost în vigoare până la acel moment, însă nu ar fi fost prelungită. Comisia ar fi putut constata, așadar, că avantajul în discuție, care ar fi fost general, ar fi devenit specific și ar fi putut concluziona în mod corect că era vorba despre un ajutor de stat.

90 În sfârșit, Comisia ar fi considerat, într-adevăr, că trebuia să limiteze recuperarea la diferența dintre, pe de o parte, impozitul datorat pentru reevaluarea prevăzută la articolul 10 din Legea 342/2000 și pentru realinierea câștigurilor de capital nerealizate prevăzute la articolul 14 din aceeași lege, ambele prelungite de articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003, și, pe de altă parte, impozitul plătit efectiv în temeiul articolului 17 din Legea 342/2000, prelungit de articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003. Cu toate acestea, chiar admițând cele de mai sus, dacă această alegere ar reprezenta o incoerență în raport cu raționamentul dezvoltat pentru a concluziona existența unui ajutor de stat, această incoerență ar fi profitat beneficiarilor schemei, printre care

figurau reclamantele, care nu ar avea niciun interes să o conteste. Ar fi de asemenea clar că, în cazul anulării pentru lipsa motivării, Comisia ar trebui să reexamineze măsura în discuție și să ia o nouă decizie.

91 Comisia apreciază că, în orice caz, al doilea motiv ar fi inoperant. Pe de o parte, întrucât reclamantele ar susține că realinierea în temeiul articolului 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 și cea în temeiul articolului 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 sunt două instrumente diferite, chiar dacă acestea se întemeiază pe considerații diferite de cele ale Comisiei, o comparație mai aprofundată între cele două instrumente nu ar fi putut modifica concluziile expuse în decizia atacată.

92 Pe de altă parte, și după cum s-a arătat deja, decizia atacată ar fi limitat recuperarea la diferența dintre impozitul care ar fi fost plătit dacă beneficiarii schemei în litigiu ar fi aplicat regimul de reevaluare fiscală prevăzut la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 și impozitul plătit efectiv conform articolului 2 alineatul 26 din aceeași lege. Or, ar fi lipsit de importanță faptul că decizia atacată menționează numai reevaluarea, având în vedere că cele două instrumente prelungite de articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 – reevaluarea și realinierea – ar fi supuse aceleiași cote. În consecință, chiar dacă Comisia ar fi concluzionat, în urma unei examinări mai aprofundate a realinierii de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003, că aceasta constituia nivelul de impozitare standard în raport cu care ar fi trebuit comparată realinierea de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003, aceasta ar fi concluzionat în orice caz că avantajul ar trebui considerat egal cu diferența dintre cele două cote și ar fi dispus, așadar, recuperarea într-o proporție identică cu cea din decizia atacată.

— Aprecierea Tribunalului

93 Potrivit unei jurisprudențe constante, motivarea impusă de articolul 253 CE trebuie să fie adaptată naturii actului în cauză și trebuie să menționeze în mod clar și neechivoc raționamentul instituției care a emis actul, astfel încât să dea posibilitatea persoanelor interesate să ia cunoștință de temeiurile măsurii luate, iar instanței competente, să își exercite controlul. Cerința motivării trebuie apreciată în funcție de împrejurările cauzei, în special de conținutul actului, de natura motivelor invocate și de interesul de a primi explicații propriu destinatarului sau altor persoane vizate în mod direct și individual de acest act. Nu este obligatoriu ca motivarea să specifice toate elementele de fapt și de drept pertinente, în măsura în care problema dacă motivarea unui act respectă condițiile impuse de articolul 253 CE trebuie să fie apreciată nu numai prin prisma modului de redactare a acestuia, ci și în raport cu contextul său, precum și cu ansamblul normelor juridice care reglementează materia respectivă (a se vedea Hotărârea Curții din 2 aprilie 1998, Comisia/Sytraval și Brink's France, C-367/95 P, Rec., p. I-1719, punctul 63 și jurisprudența citată).

94 În plus, deși, în motivarea deciziilor pe care le adoptă pentru a asigura aplicarea normelor de concurență, Comisia nu este obligată să discute toate aspectele de fapt și de drept, precum și considerațiile care au determinat-o să ia o astfel de decizie, nu este mai puțin adevărat că instituția este datoare, în temeiul articolului 253 CE, să menționeze cel puțin situația de fapt și considerațiile juridice care prezintă o importanță esențială în economia deciziei, acordând în felul acesta instanței comunitare și părților interesate posibilitatea de a cunoaște condițiile în care a efectuat aplicarea tratatului (a se vedea în acest sens Hotărârea Tribunalului din 15 septembrie 1998, European Night Services și alții/Comisia, T-374/94, T-375/94, T-384/94 și T-388/94, Rec., p. II-3141, punctul 95 și jurisprudența citată).

95 În ceea ce privește critica potrivit căreia Comisia ar fi încălcat, în decizia atacată, regimul de realiniere prevăzut la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003, trebuie să se constate că, spre deosebire de ceea ce pretind reclamantele, Comisia nu a ignorat acest regim după ce a evocat, în a doua teză a considerentului (94) al deciziei atacate, argumentul potrivit căruia „celelalte societăți care nu au fost supuse reorganizărilor prevăzute în Legea 218/1990 ar fi beneficiat de regimul implicit de realiniere fiscală prevăzut la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 potrivit modalităților generale, substanțial echivalente, [prevăzute la] articolul [14] din Legea 342/2000".

96 Astfel, chiar dacă, după cum admite de altfel Comisia, ar fi putut fi menționată mai explicit în considerentul (96) al deciziei atacate realinierea de la articolul 2 alineatul (25) din Legea 350/2003, nu este mai puțin adevărat că raționamentul exprimat în acest considerent răspundea argumentului părților interesate.

97 În acest considerent, Comisia a reiterat că „regimul prevăzut la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 nu constitui[a] o realiniere fiscală de valori nealiniate în urma unor reorganizări neutre pe plan fiscal, ci un regim de reevaluare fiscală care a permis realizarea câștigurilor de capital latente derivate din egalarea cu valoarea curentă a valorii fiscale a activelor deținute de societățile beneficiare".

98 Această considerație, care trebuie coroborată cu afirmațiile din considerentele (16)-(19) și (56) ale deciziei atacate, exprimă în mod clar poziția Comisiei, potrivit căreia realinierea de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 era lipsită de relevanță, pentru motivul că nu ar reprezenta decât prelungirea unei realinieri – cea de la articolul 14 din Legea 342/2000 – care nu urmărea obiectivul de a asigura realinierea valorilor nealiniate rezultate în urma unor operațiuni neutre pe plan fiscal, precum, de exemplu, reorganizările.

99 Potrivit Comisiei, realinierea de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003, ca și realinierea de la articolul 14 din Legea 342/2000 pe care o prelungea era de natură să realinieze activele dezaliniate, însă nu cu ocazia unei reorganizări anterioare de întreprinderi, ci cu ocazia unei operațiuni de reevaluare anterioare în cadrul căreia, „[p]entru a evita plata impozitului de către societăți pentru câștigurile de capital ce nu au fost încă realizate, sistemul fiscal [a permis] înghețarea impozitului pe câștigurile de capital, continuând să atribuie activelor valoarea fiscală istorică, inferioară valorii contabile [reevaluate]" [a treia teză a considerentului (18) al deciziei atacate]. Cu alte cuvinte, și pentru a relua expresia utilizată de Comisie în memoriul în apărare, regimul de realiniere de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 nu viza câștiguri de capital realizate fiind în același timp suspendate, ci câștiguri de capital „numai înscrise", și anume câștiguri de capital care nu sunt legate de un „un eveniment de realizare anterior".

100 Din considerațiile de mai sus rezultă că, departe de a ignora argumentul părților interesate întemeiat pe regimul de realiniere de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003, Comisia a răspuns la acest argument și și-a motivat în mod corespunzător răspunsul, care consta în a considera că acest regim de realiniere ar fi lipsit de relevanță.

101 În consecință, prezentul motiv trebuie respins.

Cu privire la primul motiv, întemeiat pe încălcarea articolului 87 alineatul (1) CE

— Argumentele părților

102 Reclamantele afirmă, mai întâi, că regimul de realiniere de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 nu produce niciun avantaj economic societăților care beneficiază de cesiuni efectuate în temeiul Legii 218/1990.

103 În primul rând, regimul de impozitare standard a profiturilor întreprinderilor nu ar fi un criteriu de comparație valabil pentru a determina dacă realinierea de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 produce un avantaj economic.

104 Astfel, întrucât sistemul fiscal italian nu ar fi prevăzut nicio posibilitate de realiniere voluntară, în orice caz, societățile în cauză nu ar fi putut, să își realinieze în mod voluntar activele și să plătească impozitul standard pe valoarea realinierii. În ceea ce privește obiecția că regimul de impozitare standard ar reprezenta un criteriu de comparație întrucât aceste societăți ar fi fost supuse impozitului standard dacă și-ar fi cesionat activele, ar fi evident că, dacă această cesiune ar avea o asemenea consecință fiscală, societățile în cauză nu ar avea niciun interes să o realizeze. În orice ipoteză, aplicarea impozitului standard în caz de cesiune, dacă ar elimina, într-adevăr, dezalinierea la nivelul activelor, nu ar avea efect asupra dezalinierii la nivelul acțiunilor primite de instituția cedentă.

105 În orice caz, chiar dacă s-ar admite că regimul de impozitare standard constituie un criteriu de comparație valabil, s-ar impune constatarea că realinierea de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 nu ar produce niciun avantaj economic real în raport cu acest regim.

106 Astfel, avantajul economic ce rezultă din cotele reduse de impozit aplicabile în cadrul acestei realinieri ar fi complet anulat de obligația de a plăti imediat (cu ocazia realinierii) un impozit care altfel nu ar fi fost plătit decât mai târziu (cu ocazia unei eventuale cesiuni) sau chiar niciodată (în lipsa unei cesiuni). Mai mult, întrucât realinierea de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 se aplică obligatoriu tuturor activelor cesionate sub regimul de neutralitate fiscală în sensul articolului 7 din Legea 218/1990, impozitul substitutiv ar fi fost datorat de asemenea pentru activele a căror cesiune nu ar fi fost planificată (imobile afectate exercitării activității bancare), precum și pentru activele ale căror câștiguri de capital ar fi fost practic scutite de impozitul standard în cazul unei cesiuni (participații care constituie imobilizări financiare).

107 Nu ar fi adevărat nici faptul că regimul de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 ar fi produs un avantaj societăților beneficiare pe motivul că impozitul substitutiv se plătea în trei tranșe fără dobânzi, în condițiile în care impozitul standard ar fi datorat imediat. Astfel, în cazul unei cesiuni de active, impozitul pe câștigul de capital ar putea fi repartizat pe cinci perioade de impozitare, fără dobânzi, ceea ce ar fi chiar mai avantajos decât regimul de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003.

108 În definitiv, regimul de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 nu ar fi produs niciun avantaj economic. Acest lucru ar explica de altfel faptul că niciuna dintre societățile care beneficiază de cesiunile efectuate în temeiul Legii 218/1990 nu ar fi recurs imediat la regimul de realiniere atunci când a fost propus, în 2001, ceea ce ar fi determinat legiuitorul să prelungească acest termen pentru a se prevala de acest regim în 2003. Avantajul obținut din realiniere ar fi constat numai în simplificarea

gestiunii administrative și contabile, prin eliminarea unui sistem dublu de valori contabile și fiscale.

109 În al doilea rând, în ceea ce privește regimul de realiniere prevăzut la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003, acesta nu ar putea servi drept criteriu de comparație, ca, de altfel, nici impozitarea standard, pentru a determina existența unui avantaj economic, întrucât caracteristicile acestui regim s-ar deosebi de cele ale regimului de realiniere de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003.

110 Astfel, realinierea de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 nu ar permite realinierea valorii fiscale a activelor deținute de alte societăți decât societatea care recurge la aceasta, în condițiile în care realinierea de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 ar permite să se pună capăt unei duble dezalinieri. În plus, realinierea de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 nu ar permite nici realinierea altor active decât a celor cesionate sub regimul de neutralitate fiscală, nici alegerea activelor care urmează a fi realiniate, spre deosebire de realinierea de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003, care ar permite nu numai realinierea oricăror active, indiferent de motivul dezalinierii acestora, ci și alegerea activelor ce urmează a fi realiniate.

111 În orice caz, chiar dacă s-ar admite că este posibilă comparația între aceste două sisteme de realiniere, realinierea de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 nu ar produce nici un avantaj economic în raport cu realinierea de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003.

112 Desigur, cotele impozitului substitutiv datorat pentru realinierea de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 ar fi mai mici decât cotele impozitului datorat pentru realinierea de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003. Cu toate acestea, sarcinile fiscale globale ale acestor două regimuri ar coincide, în esență, în condițiile în care ar

fi luat în considerare întregul impozit pe venit plătit pe câștigurile de capital rezultate din cesiunea efectuată de ambele părți, și anume de instituția cedentă și de întreprinderea care beneficiază de cesiune. Chiar independent de această considerație, diferențele dintre cotele impozitului substitutiv datorat pentru regimul de realiniere de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 și cotele celui datorat pentru realinierea de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 s-ar justifica și prin aceea că prima dintre aceste dispoziții ar impune realinierea valorii fiscale a tuturor activelor cedate, în timp ce a doua ar permite realinierea valorii fiscale a anumitor active luate separat.

113 Mai mult, aceste cote de impozitare diferite s-ar justifica de asemenea prin faptul că, întrucât Legea 218/1990 prevede o suspendare a impozitului în sarcina instituțiilor cedente nu numai pentru câștigurile de capital aferente acțiunilor, ci și pentru rezervele cărora le-au fost afectate profiturile din cesiune, este posibil ca aceste instituții cedente să fi plătit deja impozitul pe venit pentru câștigurile de capital care beneficiază de o suspendare a impozitului, în cazul în care ar fi cedat acțiunile primite sau ar fi distribuit rezerva căreia i-ar fi fost afectat profitul obținut din cesiune.

114 În concluzie, posibilitatea recunoscută societăților care beneficiază de cesiuni efectuate sub regimul de neutralitate fiscală în sensul Legii 218/1990 de a aplica un impozit substitutiv a cărui cotă este redusă în raport cu cea a regimului de realiniere de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 nu ar produce niciun avantaj economic acestor societăți.

115 În sfârșit, reclamantele, în cuprinsul replicii, arată că o întreprindere s-ar fi prevalat, în 2000, de realinierea de la articolul 14 din Legea 342/2000 pentru a elibera câștiguri de capital suspendate rezultate din cesiuni efectuate în temeiul Legii 218/1990 și invocă de asemenea circulara fiscală italiană nr. 207 din 16 noiembrie 2000 (denumită în continuare „circulara 207/2000”), din care ar rezulta că această realiniere era aplicabilă unor câștiguri de capital suspendate rezultate din cesiuni efectuate în temeiul

articolului 4 din Decretul legislativ 358/1997. Aceste împrejurări ar dovedi că regimul de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 ar fi fost perfect utilizabil pentru recunoașterea câștigurilor de capital realizate cu ocazia cesiunilor efectuate în temeiul Legii 218/1990 sau al articolului 4 din Decretul legislativ 358/1997.

116 În al doilea rând, reclamantele afirmă că, și dacă s-ar presupune că regimul de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 a produs un avantaj economic beneficiarilor săi, nu ar exista ajutor de stat, întrucât avantajul nu ar putea fi considerat selectiv.

117 Astfel, mai întâi, în timp ce examinarea condiției selectivității ar impune o comparație între întreprinderile care beneficiază de avantaj și alte întreprinderi care, în raport cu obiectivul urmărit de regimul în cauză, se află într-o situație juridică și de fapt comparabilă, ar rezulta că beneficiarii realinierii de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 ar fi într-o situație foarte diferită de cea a altor beneficiari de cesiuni de active decât cei avuți în vedere în Legea 218/1990.

118 Astfel, cesiunile de active efectuate de instituțiile publice de credit ar fi fost supuse unui regim foarte diferit de cel care ar fi reglementat, la momentul respectiv, cesiunile de active efectuate de alte societăți. Acest regim de neutralitate fiscală din Legea 218/1990 nu ar fi constituit un ajutor de stat, după cum ar fi arătat de altfel Comisia, și, în plus, ar fi fost justificat de faptul că s-ar fi aplicat unor restructurări operate nu spontan, ci în baza unei recomandări, iar ulterior, începând cu 1993, a unei obligații. Însă acest regim s-ar fi dovedit rapid defavorabil, nu numai *in abstracto*, ci și în raport cu regimul fiscal standard al cesiunilor de active, întrucât ar fi fost de natură să permită o dublă impozitare integrală a câștigurilor de capital aferente activelor cedate, în sarcina atât a cedentului, cât și a societății care beneficiază de cesiuni. Astfel, pentru a evita sau pentru a atenua această dublă impozitare, nu ar fi fost introdusă nicio rectificare de tipul celei prevăzute la articolul 4 din Decretul legislativ 358/1997 și

care constă în calificarea ca dividende a distribuirii, de către societatea beneficiară în favoarea societății cedente, a valorii creșterii de patrimoniu net generată de cesiune.

119 Tocmai pentru a elimina acest risc de dublă impozitare integrală, articolul 23 din Decretul legislativ 41/1995 ar fi prevăzut posibilitatea unei duble realinieri prin intermediul plății unui impozit substitutiv, posibilitate care ar fi fost prelungită în 2000, în 2001 și în 2003.

120 În plus, caracterul unic al acestui regim de neutralitate fiscală din Legea 218/1990 nu ar fi fost afectat prin introducerea, în temeiul articolului 4 din Decretul legislativ 358/1997, a unui regim de neutralitate fiscală pentru cesiunile de active efectuate între societăți și entități comerciale. Astfel, primul regim ar fi prezentat caracteristici total diferite de cele ale celui de al doilea.

121 Mai întâi, regimul de neutralitate fiscală din Legea 218/1990 ar fi fost „extraordinar" și temporar, întrucât ar fi avut rolul de a permite privatizarea instituțiilor publice de credit și nu ar fi fost utilizabil decât pe o perioadă limitată (între 1990 și 1995), în timp ce regimul de la articolul 4 din Decretul legislativ 358/1997 ar fi fost „ordinar" și permanent. În continuare, spre deosebire de regimul prevăzut la articolul 4 din Decretul legislativ 358/1997, acesta nu ar fi permis amânarea impozitării întregii sume reprezentând câștigurile de capital. În plus, ar fi fost de natură să determine dubla impozitare integrală a câștigurilor de capital, în timp ce regimul de la articolul 4 din Decretul legislativ 358/1997 nu ar fi fost de natură să determine o asemenea dublă impozitare, cel puțin nu în cazul în care societățile beneficiare utilizau rectificarea evocată la punctul 118 de mai sus. În sfârșit, pentru societățile cedente, regimul din Decretul legislativ 358/1997, spre deosebire de cel din Legea 218/1990, nu ar fi prevăzut suspendarea impozitului decât pentru câștigurile de capital din acțiunile primite, iar nu și pentru rezervele constituite prin afectarea profitului generat de cesiune.

122 Opțiunea din anul 2003 de a prelungi posibilitatea de realiniere prevăzută la articolele 17 și 18 din Legea 342/2000 numai în favoarea societăților care beneficiază de cesiunile de active efectuate în temeiul Legii 218/1990 ar fi, așadar, justificată de situația de fapt și juridică diferită a acestor societăți în raport cu societățile care beneficiază de cesiunile efectuate în cadrul articolului 4 din Decretul legislativ 358/1997.

123 În al doilea rând, regimul de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 nu ar produce niciun avantaj selectiv, în măsura în care acest avantaj ar fi justificat de structura sistemului fiscal italian.

124 Astfel, reforma impozitului pe profit operată prin Decretul legislativ 344/2003 ar fi permis eliminarea oricărui risc de dublă impozitare economică a câștigurilor de capital din activele cesionate sub regimul de neutralitate fiscală în sensul articolului 4 din Decretul legislativ 358/1997, cu alte cuvinte, în sarcina atât a societăților cedente, cât și a societăților care beneficiază de cesiuni.

125 Mai precis, această reformă ar fi înlocuit impozitul pe venitul persoanelor juridice (denumit în continuare „IRPEG") cu impozitul pe venitul societăților (denumit în continuare „IRES"), aplicabil la cota de 33 % contribuabililor supuși IRPEG, cu alte cuvinte, nu numai entitățile comerciale, ci și entitățile necomerciale. În timp ce, anterior reformei, dubla impozitare a dividendelor ar fi fost evitată prin intermediul recunoașterii în favoarea acționarului a unui credit fiscal corespunzător IRPEG plătit de societatea care distribuie dividendele, aceasta ar fi fost evitată în urma reformei prin intermediul unei exonerări de IRES a dividendelor în limita de 95 % din cuantumul acestora.

126 Un regim de scutire special, denumit „participație exceptare” (scutire fiscală a participațiilor) ar fi fost introdus de asemenea pentru câștigurile de capital realizate de societățile supuse IRES grație cesiunii cu titlu oneros a participațiilor clasate printre imobilizările financiare. Aceste câștiguri de capital, provenite din capitalizarea dividendelor scutite de IRES în limita a 95 % din cuantumul lor, ar fi fost, la rândul lor, prin efectul regimului de „participație exceptare”, scutite de acest impozit în limita aceluiași procent.

127 Așadar, prin introducerea regimului de „participație exceptare”, reforma impozitului pe profit ar fi eliminat practic riscul dublei impozitări a activelor cesionate în cadrul articolului 4 din Decretul legislativ 358/1997. În temeiul acestui regim, câștigurile de capital provenite din cesiunea cu titlu oneros de către societățile cedente a acțiunilor primite în schimbul cesiunilor efectuate în cadrul articolului 4 din Decretul legislativ 358/1997 ar fi fost scutite de impozit în limita a 95 % din cuantumul lor. Pe de altă parte, diferența dintre valoarea contabilă a acțiunilor și valoarea lor fiscală nefiind supusă IRES, aceste societăți cedente ar fi putut distribui asociaților lor integralitatea rezervelor cărora le-ar fi afectat această diferență. În consecință, regimul de neutralitate fiscală prevăzut la articolul 4 din Decretul legislativ 358/1997 și-ar fi pierdut, în fapt, natura de regim bisuspensiv pentru a dobândi natura de regim monosuspensiv.

128 În schimb, reforma impozitului pe profit nu ar fi permis obținerea aceluiași rezultat, și anume eliminarea dublei impozitări, în ceea ce privește câștigurile de capital din active cesionate în cadrul regimului de neutralitate fiscală prevăzut la articolul 7 din Legea 218/1990, tocmai din cauza caracteristicilor *sui generis* ale acestui regim.

129 Astfel, potrivit reclamantelor, în cazul prevăzut la această dispoziție, în care instituțiile cedente în cadrul Legii 218/1990 cedau toate activele lor unei societăți pe acțiuni, devenind în acest mod instituții necomerciale din punctul de vedere al IRES, acestea nu puteau beneficia de regimul de „participație exceptare”, ci erau supuse acestui

impozit pentru 40 % din câştigurile de capital provenite din cesiunea cu titlu oneros a participaţiilor calificate, precum şi impozitului substitutiv al impozitului pe venit de 12,50 % pentru câştigurile de capital provenite din cesiunea cu titlu oneros a participaţiilor necalificate. În plus, toate aceste instituţii cedente în cadrul Legii 218/1990, independent de introducerea regimului de „participaţie exceptare", ar fi rămas, spre deosebire de societăţile cedente în cadrul articolului 4 din Decretul legislativ 358/1997, supuse IRES pentru rezerva căreia ar fi afectat diferenţa dintre valoarea contabilă a acţiunilor primite şi valoarea fiscală a acestora dacă distribuiau această rezervă asociaţilor. În consecinţă, regimul de neutralitate fiscală din Legea 218/1990 ar fi rămas, în fapt, un regim bisuspensiv.

130 În definitiv, alegerea de a nu prelungi decât regimul de realiniere pentru cesiunile efectuate în cadrul Legii 218/1990, iar nu şi pe cel destinat societăţilor comerciale care beneficiază de cesiunile de active sub regimul neutralităţii fiscale de la articolul 4 din Decretul legislativ 358/1997, s-ar explica prin faptul că, prin reforma impozitului pe profit, numai primul dintre aceste două regimuri ar mai fi putut genera o dublă impozitare a câştigurilor de capital. Necesitatea de a prevedea un regim adecvat pentru a evita această dublă impozitare nu ar mai fi existat decât pentru regimul cesiunilor efectuate în cadrul Legii 218/1990, iar regimul de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 s-ar justifica, aşadar, prin structura sistemului fiscal italian.

131 În al treilea rând, regimul de realiniere de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 nu ar fi produs nici un avantaj economic selectiv în măsura în care legiuitorul s-ar fi limitat la a prelungi un regim de care societăţile care beneficiază de cesiuni potrivit Legii 218/1990 puteau deja beneficia în mod legal în perioadele de impozitare anterioare. Acest regim de realiniere, introdus în 1995 şi prelungit în 2000 şi în 2001, ar fi prevăzut cote de impozitare identice cu cele stabilite pentru aplicarea sa în 2003, fără să fi fost vreodată calificat drept ajutor de stat incompatibil cu piaţa comună.

132 Comisia consideră că regimul de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 include atribuirea unui avantaj selectiv și că nu este justificat de natura sistemului fiscal italian.

133 În ceea ce privește, în primul rând, problema avantajului selectiv, Comisia amintește că existența însăși a unui avantaj nu poate fi stabilită decât prin raportare la o impozitare standard și, prin urmare, prin raportare la regimul de drept comun.

134 În speță, Comisia ar fi considerat că, anterior Legii 350/2003, realinierea prevăzută pentru instituțiile de credit supuse reorganizărilor în temeiul Legii 218/1990 nu ar fi inclus niciun avantaj selectiv, întrucât o măsură similară ar fi fost prevăzută în favoarea tuturor societăților care efectuaseră reorganizări de societăți. Cu alte cuvinte, acest regim ar fi avut un caracter general în măsura în care s-ar fi aplicat tuturor întreprinderilor care se aflau într-o situație similară.

135 Situația s-ar fi schimbat odată cu articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003, care ar fi prelungit numai aplicabilitatea articolului 17 din Legea 342/2000, iar nu și pe cea a articolului 19 din aceasta. Începând cu acel moment, numai instituțiile de credit supuse reorganizărilor în temeiul Legii 218/1990 ar fi putut să realinieze câștigurile de capital înscrise în bilanț în urma unei reorganizări, în timp ce toate celelalte întreprinderi care s-ar fi aflat într-o situație similară nu ar mai fi putut face acest lucru. În ceea ce privește argumentul potrivit căruia regimul de realiniere de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 ar constitui un regim de referință, Comisia răspunde că domeniul de aplicare al acestei reguli, și deci numărul de valori care pot fi realiniate, ar fi cu totul altul. Prin urmare, împrejurarea invocată că o altă bancă ar fi optat pentru acest regim diferit pentru a realinia câștiguri de capital diferite nu ar demonstra nimic. În orice caz, articolul 3 alineatul (2) din decizia atacată ar fi limitat recuperarea la diferența dintre impozitul care ar fi fost plătit dacă beneficiarii ar fi aplicat regimul de reevaluare fiscală sau regimul de realiniere fiscală prevăzut la articolul 2 alineatul 25

din Legea 350/2003 și impozitul plătit efectiv conform articolului 2 alineatul 26 din aceeași lege.

136 În noul regim rezultat din Legea 350/2003, nivelul de impozitare standard nu ar mai fi putut fi cel aplicabil unei realinieri a câștigurilor de capital înscrise în bilanț în urma reorganizării, realiniere care nu ar mai fi fost posibilă în general, ci nu ar putea consta decât în cota de impozit standard aplicabilă impozitului venitului societăților.

137 Realinierea de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 ar fi permis instituțiilor de credit supuse reorganizărilor în temeiul Legii 218/1990 să facă publice câștigurile de capital realizate cu ocazia operațiunilor de cesiune, însă suspendate în scopuri fiscale. Mai întâi, câștigurile realiniate ar fi putut fi distribuite ca dividende asociaților, fără ca instituția de credit să fie obligată să plătească impozitul pe profit, cum ar fi trebuit să facă dacă ar fi decis să distribuie rezerva constituită în urma reorganizării vizate prin Legea 218/1990. În continuare, dacă rezervele realiniate ar fi putut da naștere unor amortizări, acestea ar fi fost calculate pornind de la noile valori recunoscute în urma realinierii. În sfârșit, în cazul unei cesiuni eventuale, câștigurile de capital realiniate nu ar mai fi fost supuse impozitului pe venitul societăților. Chiar situația reclamantelor ar dovedi în mod concret cele de mai sus.

138 Dimpotrivă, nicio altă întreprindere reorganizată în temeiul articolului 4 din Decretul legislativ 358/1997 nu ar mai fi putut, începând din 2003, să realinieze toate rezervele cedate și, în cazul cesiunii acestora, câștigurile de capital suspendate ar fi fost supuse impozitării standard.

139 Nu se poate ridica obiecția că, în lipsa regimului de realiniere prevăzut la articolul 17 din Legea 342/2000 și prelungit de articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003, instituțiile de credit supuse reorganizărilor în temeiul Legii 218/1990 nu și-ar fi cedat rezervele. Pe de o parte, faptele recente legate de criza financiară ar demonstra contrariul. Pe de altă parte, și mai ales, atunci când ar fi vorba despre determinarea existenței unui ajutor de stat, Comisia nu ar trebui să își pună problema alegerii subiective a beneficiarului, ci să verifice nivelul de impozitare standard aplicat într-o situație de fapt și juridică similară, nivel care ar fi constituit de impozitele înlocuite de impozitul substitutiv examinat.

140 Același raționament s-ar aplica și argumentului potrivit căruia avantajul eventual ar fi redus la zero de obligația de a plăti imediat un impozit care altfel nu ar fi fost plătit sau ar fi fost plătit mai târziu. Acest argument ar fi cu atât mai greșit cu cât realinierea de care ar fi beneficiat numai instituțiile de credit supuse reorganizărilor în temeiul Legii 218/1990 le-ar fi permis să se prevaleze de câștigurile de capital recunoscute din punct de vedere fiscal în vederea calculării amortizărilor și a distribuirii dividendelor, în același mod în care ar fi putut face acest lucru dacă impozitul ar fi fost plătit integral la același moment.

141 Mai mult, nici articolul 17 din Legea 342/2000, nici prelungirea prevăzută la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 nu ar fi obligat aceste instituții de credit să recurgă la acest regim de realiniere. Aplicarea acestor dispoziții ar fi fost facultativă, singura obligație fiind, odată ce a fost luată decizia de a se prevala de acesta, de a-l aplica la toate rezervele întreprinderii cesionate înscrise încă în bilanț.

142 Comisia adaugă că, potrivit jurisprudenței, existența altor derogări de la regimul de impozitare standard nu afectează constatarea că regimul de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 are, în fapt, caracter derogatoriu și că limitează beneficiul

aplicării sale la persoane determinate. Ar trebui astfel îndepărtat orice argument prin care se urmărește compararea regimului derogatoriu rezervat instituțiilor de credit care s-au restructurat potrivit Legii 218/1990, obiect al prezentului litigiu, cu alte regimuri derogatorii eventuale.

143 În ceea ce privește argumentul potrivit căruia defalcarea pe trei ani a plății impozitului substitutiv ar fi reprezentat un dezavantaj în raport cu posibilitatea de a plăti impozitul standard în cinci ani, acesta nu ar fi fost invocat în cursul procedurii oficiale de investigare, deși acest aspect ar fi fost subliniat în decizia de deschidere. În cele din urmă, acest argument ar presupune, fără a se aduce proba, că defalcarea pe cinci ani ar fi în continuare aplicabilă, chiar și câștigurilor de capital suspendate pe baza regimurilor de neutralizare.

144 În schimb, Comisia împărtășește concluzia reclamantelor potrivit căreia regimul de realiniere pentru câștigurile de capital înscrise, prelungit de articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003, nu poate fi considerat un regim de impozitare standard care trebuie luat drept referință și, prin urmare, nu ar fi făcut acest lucru.

145 Comisia prezintă în această privință o explicație diferită de cea evocată de reclamante. Astfel, pentru Comisie, diferența fundamentală dintre regimurile de realiniere de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 și de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 ar consta în faptul că primul ar fi limitat numai la câteva categorii de bunuri și s-ar referi la câștiguri de capital înscrise la nivel contabil, în timp ce al doilea ar privi câștigurile de capital suspendate realizate cu ocazia operațiunilor de reorganizare de întreprinderi și s-ar putea referi, așadar, la toate bunurile și rezervele cesionate cu ocazia acestor operațiuni.

146 Pe de altă parte, metoda de comparație a diferitelor cote de impozitare propusă de reclamante nu ar putea fi aprobată, pentru motivele expuse în considerentele (99) și (100) ale deciziei atacate. Faptul că instituțiile de credit cedente au plătit, cu ocazia cesiunii, impozitul standard pe 15 % din câștigurile de capital realizate ar fi un element extrinsec. Important ar fi faptul că, pentru câștigurile de capital neutralizate și înscrise încă în bilanț, instituțiile de credit supuse reorganizărilor în temeiul Legii 218/1990 s-ar bucura de cote mai favorabile decât alte societăți care s-ar afla în aceeași situație de fapt și juridică. Această poziție ar fi cu atât mai întemeiată cu cât fundamentul însuși al raționamentului reclamantelor nu ar fi verificat, întrucât nu ar fi posibil să se afle, iar Comisia nu ar fi obligată să analizeze, într-o decizie care privește un regim, nici ce cantitate din câștigurile de capital inițiale înscrise în bilanțul propriu ar mai avea încă fiecare beneficiar, nici – cu atât mai mult – dacă au fost plătite impozite standard, și potrivit cărui cuantum, pentru aceleași câștiguri de capital, de alte societăți reorganizate, dar exterioare sectorului creditului.

147 Cu privire la argumentul potrivit căruia situația instituțiilor de credit reorganizate în temeiul Legii 218/1990 ar fi diferită de cea a tuturor celorlalte întreprinderi reorganizate în temeiul articolului 4 din Decretul legislativ 358/1997, ar trebui să se sublinieze, mai întâi, că nu Comisia, ci legiuitorul italian ar fi cel care ar fi considerat că această din urmă dispoziție „reproducea în esență [L]egea [218/1990]" și că, în consecință, cele două tipuri de întreprinderi trebuiau să beneficieze de același regim de realiniere. În continuare, chiar dacă situațiile reglementate de Legea 218/1990 și de Decretul legislativ 358/1997 ar fi prezentat diferențe substanțiale, acestea nu ar influența măsura vizată de decizia atacată, care ar fi tratamentul fiscal al realinierii ulterioare a câștigurilor de capital suspendate.

148 În sfârșit, ar fi inexact să se considere că Legea 218/1990 prezenta caracteristici particulare în raport cu articolul 4 din Decretul legislativ 358/1997 sau că acestea erau determinante în speță. Mai întâi, avantajele fiscale din Legea 218/1990 nu ar fi justificate

prin caracterul obligatoriu al acesteia, care nu ar fi apărut decât în 1993. În continuare, faptul că regimul din Legea 218/1990 era de natură „extraordinară" când a fost instituit și a avut caracter temporar nu ar exclude posibilitatea ca regimul permanent ulterior, instituit în 1997, să fi avut exact același caracter din punct de vedere fiscal. Ar fi lipsit de importanță în continuare faptul că Legea 218/1990 a prevăzut neutralizarea a numai 85 % din câștigurile de capital, iar nu a 100 %, precum regimul ulterior, întrucât problema realinierii, care nu ar privi, prin definiție, decât sumele dezaliniate, ar fi identică. Mai mult, situația diferită a societăților cedente nu ar avea niciun impact, întrucât articolul 19 din Legea 342/2000 nu s-ar aplica decât societăților care beneficiază de cesiuni și întrucât, în orice caz, decizia atacată nu ar privi decât instituțiile de credit care beneficiază de cesiuni.

149 În ceea ce privește, în al doilea rând, problema dacă măsura ar fi justificată de natura sistemului, Comisia susține că nu aceasta este situația.

150 Cu privire la prima parte a acestei critici, referitoare la situația instituțiilor cedente în raport cu un mecanism de dublă impozitare, Comisia precizează că decizia atacată nu privește absolut deloc aceste instituții cedente, întrucât nu se referă decât la instituțiile de credit supuse reorganizărilor. Instituțiile cedente nu ar mai putea fi instituții de credit, întrucât au încetat orice activitate bancară, chiar în temeiul Legii 218/1990. Mai mult, în majoritatea cazurilor, nu ar fi vorba despre întreprinderi, întrucât acestea s-ar limita la deținerea de participații.

151 Acestea fiind spuse, reclamantele par să afirme de asemenea că tratamentul fiscal al instituțiilor cedente și al societăților care beneficiază de cesiuni ar trebui examinat global, ținând seama de sarcinile impuse celor două categorii de entități și, în special, de o pretinsă dublă impozitare. Procedând astfel, reclamantele nu ar lua în considerare faptul că alte societăți cedente decât instituțiile publice de credit nu au beneficiat

niciodată de regimul de realiniere pentru cesiunea de bunuri, întrucât articolul 19 din Legea 342/2000 nu ar menționa decât articolul 17, iar nu și articolul 18 din aceeași lege, acesta din urmă aplicându-se în schimb fundațiilor bancare cedente.

152 Analizând și mai în profunzime, nu ar fi logic să se ia în considerare în același mod tratamentul fiscal a două entități care, în marea majoritate a cazurilor, nu mai au nicio legătură între ele, cum ar fi atunci când fundația bancară nu mai are participații la societatea beneficiară, sau care sunt separate în toate privințele din punct de vedere fiscal, cum ar fi când participațiile sunt minoritare.

153 Comisia contestă de asemenea a doua parte a criticii în cauză, potrivit căreia măsura ar fi justificată de natura sistemului, întrucât cotele reduse ale impozitului de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003, mai favorabile decât cele de la articolul 2 alineatul 25 din această lege, ar ține seama de aplicarea impozitului standard de 15 % pentru câștigurile de capital contabilizate la momentul cesiunii în temeiul Legii 218/1990. Astfel, ar reveni statului membru care a introdus o asemenea diferențiere între întreprinderi în materie de sarcini obligația de a demonstra că aceasta este efectiv justificată de natura și de economia sistemului în cauză.

154 În plus, raționamentul reclamantelor cu privire la acest aspect ar fi lipsit de temei. Ar fi suficient să se observe că, potrivit articolului 19 din Legea 342/2000, cotele prevăzute pentru realinierile efectuate de instituțiile de credit ar fi fost aplicate timp de mai mulți ani la realinierile pentru cesiuni de bunuri efectuate sub regimul neutralității conform articolului 4 din Decretul legislativ 358/1997. Ar fi, așadar, evident că prevederea de cote reduse nu ar avea nicio legătură cu o plată anterioară a impozitului pentru o parte a câștigului de capital realizat.

155 Mai mult, nu ar fi posibil să se afle ce cantitate din câștigurile de capital inițiale înscrise în bilanțul propriu avea încă fiecare beneficiar, nici – cu atât mai mult – dacă au fost plătite impozite standard, și potrivit cărui cuantum, pentru aceleași câștiguri de capital, de alte societăți reorganizate, dar exterioare sectorului creditului.

156 În ceea ce privește, în al treilea rând, argumentele referitoare la faptul că regimul de realiniere de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 nu ar fi produs niciun avantaj economic selectiv în măsura în care legiuitorul s-ar fi limitat la a prelungi un regim deja existent, Comisia arată că nu are relevanță faptul că situația beneficiarului prezumat al unei măsuri s-a ameliorat sau s-a agravat în raport cu situația juridică anterioară sau, dimpotrivă, nu a evoluat în timp. Soluția potrivit căreia calificarea unei măsuri de ajutor ar depinde de intenția statului membru de a o generaliza ar conduce la privarea dreptului comunitar de eficacitate în materie de ajutoare de stat. Astfel, statul membru respectiv ar fi în măsură, într-un asemenea caz, să evite aplicarea normelor comunitare prin simpla declarare a intenției sale de a generaliza, în viitor, măsura ilicită. Același raționament s-ar aplica *a fortiori* într-un caz precum cel din speță, în care măsura, care era generală anterior, este menținută pentru un singur sector și transformată astfel în măsură selectivă.

157 Presupunând că reclamantele susțin prezența unui ajutor existent, singurul caz de ajutor existent prevăzut la articolul 1 din Regulamentul (CE) nr. 659/1999 al Consiliului din 22 martie 1999 de stabilire a normelor de aplicare a articolului [88 CE] (JO L 83, p. 1, Ediție specială, 08/vol. 1, p. 41) și potențial relevant în speță ar putea fi cel referitor la o măsură care „nu reprezenta un ajutor în momentul punerii în aplicare, [dar] a devenit ajutor ulterior, datorită evoluției pieței comune și fără să fi fost modificat[ă] de statul membru". Nu acesta ar fi însă cazul măsurii examinate aici, care ar fi devenit ajutor în urma unei intervenții a legiuitorului, care, dintr-o măsură de aplicare generală, ar fi transformat-o într-o măsură de aplicare sectorială, deci selectivă.

— Aprecierea Tribunalului

158 Potrivit unei jurisprudențe constante, calificarea unei măsuri drept ajutor de stat impune îndeplinirea tuturor condițiilor menționate la articolul 87 alineatul (1) CE (Hotărârea Curții din 21 martie 1990, Belgia/Comisia, C-142/87, Rec., p. I-959, punctul 25, Hotărârea Curții din 14 septembrie 1994, Spania/Comisia, C-278/92-C-280/92, Rec., p. I-4103, punctul 20, și Hotărârea Curții din 16 mai 2002, Franța/Comisia, C-482/99, Rec., p. I-4397, punctul 68).

159 Principiul interzicerii ajutoarelor de stat prevăzut la articolul 87 alineatul (1) CE presupune următoarele condiții. În primul rând, trebuie să fie vorba despre o intervenție a statului sau prin intermediul resurselor de stat. În al doilea rând, intervenția trebuie să fie susceptibilă să afecteze schimburile comerciale dintre statele membre. În al treilea rând, trebuie să acorde beneficiarului un avantaj. În al patrulea rând, aceasta trebuie să denatureze sau să amenințe cu denaturarea concurenței.

160 În ceea ce privește a treia dintre condițiile sus-menționate, referitoare la existența unui avantaj, articolul 87 alineatul (1) CE impune ca măsura în cauză să favorizeze „anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri" (Hotărârea Curții din 6 septembrie 2006, Portugalia/Comisia, C-88/03, Rec., p. I-7115, punctul 52) față de alte întreprinderi care, având în vedere obiectivul urmărit de regimul respectiv, se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă (Hotărârea Curții din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec., p. I-8365, punctul 41, Hotărârea Curții din 29 aprilie 2004, GIL Insurance și alții, C-308/01, Rec., p. I-4777, punctul 68, Hotărârea Curții din 3 martie 2005, Heiser, C-172/03, Rec., p. I-1627, punctul 40, și Hotărârea Curții Portugalia/Comisia, citată anterior, punctul 54). Această condiție a specificității, sau chiar a selectivității, unei măsuri constituie una dintre caracteristicile noțiunii de ajutor de stat (Hotărârea Curții din 1 decembrie 1998, Ecotrade, C-200/97, Rec., p. I-7907, punctul 40, și Hotărârea Tribunalului din 29 septembrie 2000, CETM/Comisia, T-55/99, Rec., p. II-3207, punctul 39).

161 Curtea a indicat că determinarea cadrului de referință pentru examinarea caracterului selectiv al unei măsuri dobândește o importanță sporită în materia măsurilor fiscale, deoarece existența însăși a unui avantaj nu poate fi stabilită decât prin raportare la o impozitare „normală" (Hotărârea Portugalia/Comisia, punctul 160 de mai sus, punctul 56), și anume impozitarea aplicabilă în mod normal întreprinderilor care, având în vedere obiectivul urmărit de regimul respectiv, se află într-o situație de fapt și de drept comparabilă cu cea a întreprinderilor care beneficiază de acest regim (Hotărârea Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punctul 160 de mai sus, punctul 41).

162 Curtea a statuat de asemenea că existența unui asemenea avantaj economic pentru întreprinderile care beneficiază de o scutire de impozitarea standard nu poate fi contestată pentru motivul că alte scutiri de aceeași impozitare ar exista în favoarea altor întreprinderi. Astfel, împrejurarea că ar exista și alte derogări de la regimul de impozit standard în afară de regimul în cauză nu afectează constatarea că acest regim are, în fapt, caracter derogatoriu (a se vedea în acest sens Hotărârea Curții din 22 iunie 2006, Belgia și Forum 187/Comisia, C-182/03 și C-217/03, Rec., p. I-5479, punctele 112 și 120).

163 În sfârșit, potrivit unei jurisprudențe constante, noțiunea de ajutor de stat nu are în vedere măsurile de stat care introduc o diferențiere între întreprinderi și sunt, prin urmare, *a priori* selective, dacă această diferențiere rezultă din natura sau din economia sistemului de sarcini din care fac parte (a se vedea Hotărârea Portugalia/Comisia, punctul 160 de mai sus, punctul 52 și jurisprudența citată). Caracterul selectiv al unei măsuri se poate justifica, într-adevăr, prin „natura sau prin economia sistemului" (a se vedea în acest sens Hotărârea Curții din 2 iulie 1974, Italia/Comisia, 173/73, Rec., p. 709, punctul 33). În acest caz, măsura nu poate fi calificată drept ajutor de stat vizat de articolul 87 alineatul (1) CE, întrucât condiția referitoare la existența unui avantaj nu este îndeplinită.

164 Prin prezentul motiv, reclamantele arată, în esență, că regimul de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 nu producea niciun avantaj economic selectiv și, în subsidiar, că acest regim era justificat de natura sau de economia sistemului.

165 Mai întâi, trebuie să se examineze criticile reclamantelor referitoare la alegerea de către Comisie a impozitului standard pe profit drept cadru de referință și la constatarea efectuată de această instituție, în cadrul astfel definit, a existenței unui avantaj economic selectiv.

166 În speță, Comisia a constatat că, deși regimul de neutralitate fiscală din Legea 218/1990 echivala, în ceea ce privește câștigurile de capital realizate, dar nerecunoscute, cu regimul de neutralitate fiscală de la articolul 4 din Decretul 358/1997 [a doua teză a considerentului (99) al deciziei atacate], constatare care impunea ca orice regim de realiniere instaurat eventual de legiuitor să fie aplicat fără deosebire, în aceleași condiții, câștigurilor de capital realizate în cadrul unuia sau altuia din aceste două regimuri [considerentul (88) al deciziei atacate], Republica Italiană rezervase numai întreprinderilor reorganizate în temeiul Legii 218/1990 dreptul de a beneficia de regimul de realiniere de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 [considerentul (90) al deciziei atacate].

167 În temeiul acestor considerații, Comisia a concluzionat că Republica Italiană conferise un avantaj selectiv acestor întreprinderi, egal cu diferența dintre impozitul achitat efectiv potrivit articolului 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 și impozitul standard care ar fi fost plătit dacă această realiniere ar fi avut loc în lipsa acestui regim preferențial.

168 Împotriva acestor considerații, reclamantele susțin (a se vedea punctul 104 de mai sus) că regimul de impozit standard nu poate constitui cadrul de referință pentru calculul unui avantaj, pentru motivul că, în esență, în lipsa regimului de realiniere în litigiu, în orice caz întreprinderile vizate nu ar fi efectuat o cesiune de active supusă impozitului standard.

169 Cu toate acestea, trebuie să se arate că nu revine Comisiei obligația, la examinarea unui regim în raport cu dispozițiile în materie de ajutoare de stat, să imagineze alegerile subiective pe care le-ar fi putut efectua beneficiarii regimului în lipsa acestuia, ci să examineze regimul respectiv pentru a determina dacă presupune în mod obiectiv un avantaj economic în raport cu impozitarea de la care derogă și care ar fi în mod normal aplicabilă în lipsa acestuia (a se vedea în acest sens Hotărârea Curții din 15 decembrie 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, Rec., p. I-11137, punctul 118). Considerația potrivit căreia, în lipsa regimului de realiniere în litigiu, întreprinderile vizate nu și-ar fi cedat activele este, în contextul unei asemenea aprecieri obiective, lipsită de relevanță.

170 Reclamantele susțin de asemenea (a se vedea punctul 104 de mai sus) că ar fi nepotrivit cadrul de referință al impozitului standard întrucât aplicarea acestui impozit standard în cazul unei cesiuni, deși este adevărat că ar elimina dezalinierea la nivelul activelor pentru instituția care beneficiază de cesiuni în temeiul Legii 218/1990, ar fi, în schimb, lipsită de efect asupra dezalinierii la nivelul acțiunilor primite de instituția cedentă.

171 În ceea ce privește această referire efectuată de reclamante la situația instituțiilor cedente în temeiul Legii 218/1990, trebuie să se arate că decizia atacată nu privește în niciun mod aceste instituții, ci numai băncile care beneficiază de cesiuni în temeiul acestei legi. Numai în privința acestor bănci examinează și constată decizia atacată existența unui avantaj.

172 Rezultă de aici că referirile repetate ale reclamantelor, în cadrul prezentei acțiuni (a se vedea în special punctele 118 și 119 de mai sus), la situația instituțiilor cedente în temeiul Legii 218/1990 și, în special, la faptul că reforma fiscală din 2003 nu ar fi eliminat, în ceea ce le privește, riscul unei duble impozitări a câștigurilor de capital suspendate distribuite ca dividende sunt lipsite de relevanță.

173 În ceea ce privește argumentul reclamantelor potrivit căruia regimul de realiniere de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 nu ar fi, ca, de altfel, nici impozitul standard, un cadru de referință valabil (a se vedea punctul 109 de mai sus), argument aflat în cele din urmă în contradicție cu cel avansat la punctul 174 de mai jos, este suficient să se arate că, în decizia atacată, Comisia nu a reținut regimul de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 drept cadru de referință.

174 În ceea ce privește argumentul reclamantelor (a se vedea punctele 111-115 de mai sus) potrivit căruia regimul de realiniere de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 ar fi fost perfect utilizabil pentru recunoașterea câștigurilor de capital realizate cu ocazia cesiunilor efectuate în temeiul Legii 218/1990 sau al articolului 4 din Decretul legislativ 358/1997, argument care se rezumă la susținerea că acest regim ar fi fost, în orice caz, mai adecvat decât cel al impozitului standard și ar fi condus la concluzia că nu exista un avantaj economic, acesta trebuie respins.

175 Astfel, în ceea ce privește susținerile potrivit cărora, în primul rând, o bancă s-ar fi prevalat, în 2000, de realinierea de la articolul 14 din Legea 342/2000 pentru a elibera câștiguri de capital suspendate rezultate din cesiuni efectuate în temeiul Legii 218/1990 și, în al doilea rând, circulara 207/2000 ar indica faptul că această realiniere era aplicabilă unor câștiguri de capital suspendate rezultate din cesiuni efectuate în temeiul articolului 4 din Decretul legislativ 358/1997 (a se vedea punctul 115 de mai sus), acestea nu permit să se conteste alegerea de către Comisie a impozitului standard drept cadru de referință pentru calculul avantajului.

176 Cu privire la prima dintre aceste afirmații, potrivit căreia o bancă ar fi aplicat realinierea de la articolul 14 din Legea 342/2000 pentru a elibera câștiguri de capital suspendate rezultate din cesiuni efectuate în temeiul Legii 218/1990, aceasta nu este susținută de proba prezentată pentru a o fonda, care constă, potrivit reclamantelor, într-un extras al conturilor anuale ale acestei bănci. Astfel, această probă, prezentată în stadiul replicii și fără nicio justificare privind întârzierea acestei prezentări, este inadmisibilă potrivit articolului 48 alineatul (1) din Regulamentul de procedură.

177 Cu privire la a doua dintre aceste afirmații, întemeiată pe circulara 207/2000, reclamantele nu stabilesc, prin referirea la această circulară, că poziția Comisiei era greșită și că articolul 14 din Legea 342/2000 avea ca obiect și recunoașterea câștigurilor de capital suspendate rezultate din cesiuni efectuate în temeiul articolului 4 din Decretul legislativ 358/1997 sau al Legii 218/1990.

178 Astfel, și contrar afirmației inexacte a reclamantelor potrivit căreia această circulară ar fi „precizat textual că acest regim [de la articolul 14 din Legea 342/2000] permitea eliberarea «tuturor câștigurilor de capital înscrise în bilanț și nerecunoscute din punct de vedere fiscal, nici chiar prin abrogarea articolului 54 alineatul 1 litera c din [textul unic privind impozitul pe venit (TUIR)] […] prin intermediul aplicării în ceea ce le privește a impozitului substitutiv, cu condiția ca bunurile aferente […] să fie înscrise în continuare în bilanțul» încheiat la data prevăzută de lege", această circulară prevedea numai că, „în esență, se precizează la articolul 14 [din Legea 342/2000] că valorile mai mari înscrise în bilanț și nerecunoscute din punct de vedere fiscal, nici chiar prin abrogarea articolului 54 alineatul 1 litera c din TUIR, pot fi recunoscute, prin intermediul aplicării în ceea ce le privește a impozitului substitutiv, cu condiția ca bunurile aferente – dacă fac parte dintre cele menționate la articolul 10 din Legea [342/2000] – să figureze în continuare în bilanțul încheiat ulterior datei de intrare în vigoare a rectificării bugetare".

179 Procedând în acest mod, circulara 207/2000 nu numai că nu indica faptul că articolul 14 din Legea 342/2000 era de natură să se aplice tuturor câștigurilor de capital suspendate, ci chiar amintea că această dispoziție nu era aplicabilă – spre deosebire de articolele 17-19 din Legea 342/2000 – tuturor activelor care figurează în bilanț, ci numai celor vizate de articolul 10 din această lege.

180 În plus, circulara 207/2000, în celelalte scurte citate pe care reclamatele le dau fără să prezinte însă și dispozițiile italiene citate, nu menționează câștigurile de capital suspendate în discuție în prezenta speță, și anume cele care decurg din cesiuni efectuate în temeiul Legii 218/1990 sau al articolului 4 din Decretul legislativ 358/1997, câștiguri de capital care, în schimb, fac obiectul punctului 1.3 din circulara 207/2000, care privește articolele 17-19 din Legea 342/2000. Această circulară adaugă de altfel, într-o frază ce precede acest punct, că „merită să se reafirme că pot face obiectul unei recunoașteri numai bunurile reevaluate pe baza dispozițiilor comentate până aici".

181 Rezultă de aici că, prin referirile la circulara 207/2000, care se întemeiază pe citări incomplete și nu sunt însoțite de explicații suficiente, reclamantele nu reușesc să probeze caracterul pretins eronat al poziției Comisiei, potrivit căreia articolele 10 și 14 din Legea 342/2000 și articolele 17-19 din aceeași lege și, prin urmare, cele două regimuri de realiniere de la articolul 2 alineatele 25 și 26 din Legea 350/2003, urmăreau obiecte diferite.

182 Ținând seama de această diferență de obiect între cele două regimuri de realiniere, nu era necesar să se compare realinierea de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 cu realinierea de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003.

183 Singura măsură cu care ar fi putut fi comparată realinierea de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 era măsura de realiniere ce reiese de la articolul 19 din Legea 342/2000 și prin care legiuitorul extinsese la întreprinderi supuse reorganizărilor în temeiul articolului 4 din Decretul legislativ 358/1997 dreptul de a beneficia de realinierea de la articolul 17 din Legea 342/2000.

184 Cu toate acestea, întrucât articolul 19 din Legea 342/2000 nu a fost prelungit prin Legea 350/2003 și întrucât, prin urmare, realinierea de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 nu constituie o măsură generală, aplicabilă în aceleași condiții tuturor recunoașterilor de câștiguri de capital comparabile [considerentul (88) al deciziei atacate], ci o măsură rezervată câștigurilor de capital realizate de anumite instituții de credit numai în urma reorganizărilor efectuate în temeiul Legii 218/1900 [considerentul (90) al deciziei atacate], Comisia a reținut în mod întemeiat, drept cadru de referință, impozitul standard care ar fi fost datorat în lipsa acestui regim de realiniere.

185 În plus, trebuie arătat că, potrivit jurisprudenței citate la punctul 162 de mai sus, împrejurarea că existau și alte derogări de la regimul de impozit standard în afară de regimul de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 nu afectează constatarea că acest regim are, în fapt, caracter derogatoriu și că limita beneficiul aplicării sale la întreprinderi determinate.

186 Din considerațiile de mai sus, și contrar celor susținute de reclamante, rezultă că, reținând, drept cadru de referință pentru determinarea existenței unui avantaj economic, cadrul de referință al impozitului standard, Comisia nu a săvârșit nicio eroare.

187 În ceea ce privește argumentele reclamantelor (a se vedea punctul 105 și următoarele de mai sus) potrivit cărora, chiar considerând impozitul standard drept cadru de referință, nu ar exista niciun avantaj economic, acestea trebuie respinse în măsura în care sunt, din nou, întemeiate pe considerații deduse din alegerile subiective pe care întreprinderile le-ar fi putut efectua în lipsa regimului de realiniere în litigiu. Astfel, după cum s-a menționat deja la punctul 169 de mai sus, nu revine Comisiei obligația, la examinarea unui regim în raport cu dispozițiile în materie de ajutoare de stat, să imagineze alegerile subiective pe care le-ar fi putut face beneficiarii regimului în lipsa acestuia, ci să examineze regimul respectiv, considerat ca atare, pentru a determina dacă presupune în mod obiectiv un avantaj economic în raport cu impozitarea de la care derogă și care ar fi în mod normal aplicabilă în lipsa acestuia.

188 În ceea ce privește argumentul reclamantelor (a se vedea punctul 107 de mai sus) întemeiat pe împrejurarea că, la calcularea avantajului, Comisia ar fi trebuit să ia în considerare faptul că impozitul standard pe câștigul de capital în caz de cesiune ar putea fi repartizat pe cinci perioade de impozitare fără dobânzi, ceea ce Comisia nu ar fi făcut în considerentul (92) al deciziei atacate, trebuie arătat că, potrivit jurisprudenței, deși articolul 88 alineatul (2) CE impune Comisiei ca, înainte să ia o decizie, să obțină informațiile de la părțile interesate, acesta nu îi interzice să concluzioneze, în lipsa unor asemenea observații, că un ajutor este incompatibil cu piața comună (Hotărârea Curții din 19 septembrie 2002, Spania/Comisia, C-113/00, Rec., p. I-7601, punctul 39). În special, Comisia nu poate fi criticată că nu ar fi ținut seama de eventuale elemente de fapt sau de drept care i-ar fi putut fi prezentate în cursul procedurii administrative, însă care nu au fost prezentate, Comisia neavând obligația de a examina din oficiu și prin extrapolare care sunt informațiile care i-ar fi putut fi prezentate (a se vedea Hotărârea Tribunalului din 14 ianuarie 2004, Fleuren Compost/Comisia, T-109/01, Rec., p. II-127, punctele 48 și 49, și Hotărârea Tribunalului din 14 decembrie 2005, Regione autonoma della Sardegna/Comisia, T-200/04, nepublicată în Repertoriu, punctul 52 și jurisprudența citată). Or, reclamantele nu contestă faptul că această obiecție nu a fost ridicată în stadiul procedurii oficiale de investigare, deși Comisia atrăsese în mod expres atenția părților interesate asupra acestui aspect al calculului avantajului,

la alineatele (29) și (37) din decizia de deschidere a procedurii oficiale. Prin urmare, argumentul reclamantelor trebuie respins.

189 În orice caz, trebuie să se constate că reclamantele nu își întăresc argumentul prin prezentarea dispozițiilor fiscale italiene relevante, nici nu susțin, și cu atât mai puțin dovedesc, că luarea în considerare a unei asemenea etalări, presupunând că ar fi aplicabilă în speță, ar fi condus la dispariția avantajului economic, de mai mult de 586 de milioane de euro, calculat de Comisie în considerentul (92) al deciziei atacate.

190 Cu privire la argumentele reclamantelor (a se vedea punctul 117 și următoarele de mai sus) întemeiate pe faptul că nu s-ar putea considera că regimul de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 a produs un avantaj selectiv, în măsura în care întreprinderile care beneficiază de acest regim și celelalte întreprinderi care beneficiază de cesiuni de active decât cele prevăzute în Legea 218/1990, s-ar afla în situații foarte diferite, acestea trebuie respinse.

191 Astfel, se impune constatarea, după cum amintește Comisia, că nu această instituție, ci legiuitorul italian însuși este cel care, în cadrul elaborării Legii 342/2000, a considerat că regimul de neutralitate fiscală din Decretul legislativ 358/1997 reproducea, în esență, regimul de neutralitate fiscală din Legea 218/1990, consecința fiind că era necesar – ceea ce legiuitorul a făcut prin articolele 17-19 din Legea 342/2000 – să fie instaurat un regim de realiniere uniform pentru recunoașterea câștigurilor de capital suspendate rezultate din reorganizări efectuate sub regimul de neutralitate fiscală în temeiul unuia sau al celuilalt din cele două regimuri.

192 În orice caz, diferențele subliniate de reclamante fie nu sunt decisive, fie sunt lipsite de relevanță.

193 Astfel, în ceea ce privește caracterul obligatoriu al regimului din Legea 218/1990 și, prin urmare, obligația instituțiilor publice de credit de a-și ceda activele unor societăți pe acțiuni (a se vedea punctul 118 de mai sus), este suficient să se constate că această obligație nu a apărut decât în 1993 (a se vedea punctul 6 de mai sus). Or, chiar înainte de instituirea acestei obligații, Legea 218/1990 acorda deja neutralitate fiscală cesiunilor de active efectuate în cadrul său de instituțiile publice de credit.

194 În ceea ce privește împrejurarea că regimul din Legea 218/1990 ar fi fost, potrivit reclamantelor, „extraordinar" și temporar, prin faptul că s-ar fi aplicat numai instituțiilor publice de credit și pe o perioadă limitată (1990-1995), în timp ce regimul de la articolul 4 din Decretul legislativ 358/1997 ar fi fost „ordinar" și permanent (a se vedea punctul 121 de mai sus), trebuie să se arate că această împrejurare nu implică în niciun mod faptul că aceste două regimuri se deosebeau unul de altul pe plan fiscal.

195 Cu privire la faptul că instituțiile cedente în temeiul Legii 218/1990 ar fi trebuit să plătească, cu ocazia cesiunii, impozitul standard pentru 15 % din câștigurile de capital, în timp ce regimul din Decretul legislativ 358/1997 ar fi prevăzut o neutralitate fiscală totală (a se vedea punctul 121 de mai sus), trebuie amintit (a se vedea punctul 171 de mai sus) că decizia atacată nu privește în niciun mod aceste instituții cedente, ci numai întreprinderile care beneficiază de cesiuni în temeiul Legii 218/1990 și avantajul selectiv primit de aceste întreprinderi în urma aplicabilității, numai în ceea ce le privește, a realinierii de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003.

196 În plus, și după cum reiese, în esență, din considerentul (100) al deciziei atacate, precum și astfel cum susține Comisia în memoriul în apărare, luarea în considerare a sarcinii fiscale globale ce grevează cesiunile de la origine – inclusiv cea suportată de instituțiile cedente – era lipsită de relevanță, întrucât singura întrebare care se punea era cea privind tratamentul favorabil rezervat câștigurilor de capital suspendate care figurează încă în bilanțurile întreprinderilor care beneficiază de cesiuni în temeiul Legii 218/1990. În plus, această luare în considerare era de neconceput, întrucât

Comisia nu știa, și de altfel nu avea obligația să știe, fiind vorba despre examinarea unei scheme de ajutor, ce volum concret ar fi făcut deja obiectul unei impozitări, fie cu ocazia unei realinieri, fie cu ocazia unei distribuiri ca dividende.

197 Prin urmare, reclamantele se prevalează inutil de diferențele dintre regimurile de neutralitate fiscală din Legea 218/1990 și din Decretul legislativ 358/1997 pentru a pretinde că, ținând seama de aceste diferențe, nu s-ar putea constata că articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 a produs un avantaj selectiv.

198 Din considerațiile de mai sus rezultă că nu a fost săvârșită nicio eroare de către Comisie atunci când a reținut, pe baza unei comparații între regimul de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 și regimul de impozit standard, existența unui avantaj economic selectiv, al cărui cuantum corespunde diferenței dintre impozitul plătit în aplicarea articolului 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 și impozitul care ar fi fost datorat prin aplicarea impozitului standard.

199 În continuare, trebuie examinată critica reclamantelor (a se vedea punctul 123 și următoarele de mai sus) întemeiată pe faptul că în mod greșit Comisia ar fi considerat că respectivul caracter selectiv al regimului de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 nu putea fi justificat de logica sistemului.

200 În acest cadru, reclamantele arată în esență (a se vedea punctele 124-130 de mai sus) că reforma fiscală din 2003 ar fi permis eliminarea oricărui risc de dublă impozitare economică a câștigurilor de capital din activele cesionate sub regimul de neutralitate fiscală în sensul articolului 4 din Decretul legislativ 358/1997, cu alte cuvinte, a impozitării atât a societăților cedente, cât și a societăților care beneficiază de cesiuni. În schimb, această reformă fiscală nu ar fi eliminat riscul dublei impozitări a câștigurilor de capital din activele cesionate sub regimul de neutralitate fiscală din

Legea 218/1990. Această împrejurare ar explica alegerea legiuitorului italian de a prelungi regimul de realiniere de la articolele 17 și 18 din Legea 342/2000 numai pentru cesiunile efectuate în cadrul Legii 218/1990.

201 Trebuie amintit totuși că decizia atacată nu privește instituțiile cedente, ci numai instituțiile bancare care beneficiază de cesiuni în temeiul Legii 218/1990 și avantajul economic rezervat acestor instituții prin regimul în litigiu. În consecință, împrejurarea că instituțiile cedente în temeiul Legii 218/1990 pot face obiectul unei impozitări din cauza existenței unei posibilități de dublă impozitare nu poate constitui o împrejurare de natură să justifice acordarea, în favoarea băncilor beneficiare, a unui avantaj selectiv prin intermediul articolului 2 alineatul 26 din Legea 350/2003.

202 Prin urmare, Comisia a considerat în mod întemeiat, în considerentul (105) al deciziei atacate, că regimul de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 includea un avantaj selectiv care avea efecte asupra creșterii competitivității instituțiilor de credit implicate în reorganizări în temeiul Legii 218/1990 în raport cu celelalte întreprinderi.

203 În sfârșit, în ceea ce privește argumentul (a se vedea punctul 131 de mai sus) întemeiat pe faptul că regimul în litigiu nu ar fi făcut decât să prelungească, în favoarea întreprinderilor bancare implicate în reorganizări în temeiul Legii 218/1990, un regim de realiniere care exista în trecut și despre care Comisia ar fi considerat atunci că nu constituia un ajutor de stat, acesta trebuie respins.

204 Astfel, potrivit jurisprudenței, pentru aplicarea articolului 87 CE, nu are relevanță faptul că situația beneficiarului prezumat al măsurii s-a ameliorat sau s-a agravat în raport cu situația juridică anterioară sau, dimpotrivă, nu a evoluat în timp. Trebuie să

se stabilească numai dacă, în cadrul unui regim juridic determinat, o măsură statală este de natură să favorizeze anumite întreprinderi sau producerea anumitor bunuri în sensul articolului 87 alineatul (1) CE faţă de alte întreprinderi a căror situaţie de fapt şi juridică este comparabilă în raport cu obiectivul urmărit prin măsura respectivă (a se vedea Hotărârea Adria-Wien Pipeline şi Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, punctul 160 de mai sus, punctul 41 şi jurisprudenţa citată).

205 Or, în speţă, Comisia a considerat în mod întemeiat că menţinerea, prin articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003, numai în favoarea întreprinderilor care beneficiază de cesiuni în temeiul Legii 218/1990, a regimului de realiniere de la articolele 17 şi 18 din Legea 342/2000 produsese un avantaj selectiv pentru aceste întreprinderi în raport cu celelalte întreprinderi care beneficiază de cesiuni în temeiul altor reorganizări decât cele prevăzute de Legea 218/1990 (a se vedea punctul 202 de mai sus).

206 În sfârşit, în măsura în care, prin acest argument, reclamantele ar pretinde că regimul de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003 ar constitui un ajutor existent în sensul articolului 1 din Regulamentul nr. 659/1999, asemenea Comisiei, trebuie arătat, că singurul caz de ajutor existent potenţial relevant în speţă ar putea fi cel referitor la o măsură care „nu reprezenta un ajutor în momentul punerii în aplicare, [dar] a devenit ajutor ulterior, datorită evoluţiei pieţei comune şi fără să fi fost modificat[ă] de statul membru". Or, în speţă, intervenţia legiuitorului italian este cea prin care regimul de realiniere în litigiu, accesibil anterior tuturor întreprinderilor care beneficiază de cesiuni în regimul de neutralitate fiscală, a fost limitat numai la întreprinderile care beneficiază de cesiuni în temeiul Legii 218/1990.

207 Rezultă din toate considerațiile anterioare că nu a fost încălcat de Comisie articolul 87 alineatul (1) CE atunci când a constatat existența în speță a unui ajutor de stat.

208 Cu titlul suplimentar, trebuie să se arate că, presupunând chiar că ar fi fost reținut de Comisie, drept cadru de referință pentru determinarea unui avantaj, regimul de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003, iar nu regimul de impozit standard, această instituție s-ar fi aflat în situația de a dispune recuperarea unui ajutor de stat în aceiași termeni cu cei din dispozitivul deciziei atacate.

209 Astfel, în această eventualitate, având în vedere, în primul rând, lipsa de relevanță, pentru calculul avantajului, a impozitelor plătite anterior Legii 350/2003 (în special impozitul plătit imediat, cu ocazia cesiunii, de instituțiile cedente în temeiul Legii 218/19990, pe 15 % din câștigul de capital realizat) (a se vedea punctul 195 de mai sus), în al doilea rând, diferențele dintre cotele de impozitare reduse stabilite la alineatul 25 și, respectiv, la alineatul 26 al articolului 2 din Legea 350/2003 (a se vedea punctul 27 și, respectiv, punctul 29 de mai sus) și, în al treilea rând, caracterul obiectiv al determinării avantajului (a se vedea punctele 169 și 187 de mai sus) Comisia ar fi constatat existența unui avantaj economic selectiv care, chiar având un cuantum inferior celui constatat în considerentul (92) al deciziei atacate, nu ar fi putut beneficia de excepția *de minimis*, fiind vorba – după cum se arată în considerentul (102) al deciziei atacate – despre un avantaj netransparent.

210 În plus, un astfel de avantaj, la fel ca și cel constatat în decizia atacată, nu ar fi putut să fie justificat prin considerațiile prezentate de reclamante și întemeiate pe tratamentul fiscal mai puțin favorabil, după reforma fiscală din 2003, al instituțiilor cedente în temeiul Legii 218/1990. Astfel, după cum s-a menționat deja, decizia atacată nu privește în niciun mod aceste instituții cedente, ci numai băncile destinatare ale

cesiunilor în temeiul Legii 218/1990, bănci care, prin regimul de la articolul 2 alineatul 26 din Legea 350/2003, ce le era rezervat, au beneficiat de un avantaj selectiv care avea efect asupra creșterii competitivității lor în raport cu toate celelalte întreprinderi [a se vedea în această privință, considerentul (105) al deciziei atacate].

211 Rezultă că inclusiv o comparație a regimului în litigiu cu regimul de la articolul 2 alineatul 25 din Legea 350/2003 ar fi determinat Comisia să constate existența unui ajutor de stat, în termenii articolului 1 din decizia atacată, și să dispună recuperarea acestuia, în termenii articolului 3 alineatul (2) din această decizie.

212 Întrucât recurentele au căzut în pretenții cu privire la toate motivele invocate, se impune respingerea prezentei acțiuni.

Cu privire la cheltuielile de judecată

213 Potrivit articolului 87 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată.

214 Întrucât reclamantele au căzut în pretenții, se impune obligarea acestora să suporte propriile cheltuieli de judecată, precum și cheltuielile de judecată efectuate de Comisie, conform concluziilor acesteia din urmă.

Pentru aceste motive,

TRIBUNALUL (Camera a cincea)

declară și hotărăște:

1) Respinge acțiunea.

2) Obligă BNP Paribas și Banca Nazionale del Lavoro SpA (BNL) la plata cheltuielilor de judecată.

Vilaras Prek Ciucă

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 1 iulie 2010.

Semnături