

II

(Πράξεις εγκριθείσες δυνάμει των συνθηκών ΕΚ/Ευρατόμ των οποίων η δημοσίευση δεν είναι υποχρεωτική)

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 11ης Μαρτίου 2008

σχετικά με την κρατική ενίσχυση C 15/07 (πρώην NN 20/07) την οποία χορήγησε η Ιταλία, αναφορικά με φορολογικά κίνητρα υπέρ ορισμένων πιστωτικών ιδρυμάτων που αποτελούν αντικείμενο εταιρικής αναδιοργάνωσης

[κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό E(2008) 869]

(Το κείμενο στην ιταλική γλώσσα είναι το μόνο αυθεντικό)

(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)

(2008/711/ΕΚ)

Η ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ,

Έχοντας υπόψη:

τη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, και ιδίως το άρθρο 88 παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο,

τη συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, και ιδίως το άρθρο 62 παράγραφος 1 στοιχείο α),

Αφού κάλεσε τους ενδιαφερόμενους να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους σύμφωνα με τα εν λόγω άρθρα ⁽¹⁾ και αφού έλαβε υπόψη τις τις παρατηρήσεις αυτές,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

1. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

- (1) Στις 24 Δεκεμβρίου 2003, το ιταλικό κοινοβούλιο θέσπισε τον νόμο αριθ. 350, της 24ης Δεκεμβρίου 2003 (Νόμος 350/2003) ⁽²⁾, ο οποίος στο άρθρο 2 εδάφιο 26 προβλέπει καθεστώς ειδικής φορολογικής αναπροσαρμογής για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία ορισμένων πιστωτικών ιδρυμάτων που προέκυψαν από αναδιοργάνωση ή που είναι υπό αναδιοργάνωση σύμφωνα με τον προηγούμενο νόμο αριθ. 218, της 30ής Ιουλίου 1990 (Νόμος 218/1990) για την ιδιωτικοποίηση των πιστωτικών ιδρυμάτων δημοσίου δικαίου στην Ιταλία.
- (2) Οι ιταλικές αρχές δεν κοινοποίησαν το καθεστώς στην Επιτροπή, προς έλεγχο των κρατικών ενισχύσεων σύμφωνα με το άρθρο 88 παράγραφος 3 της συνθήκης ΕΚ. Εντούτοις, η

Επιτροπή άρχισε προκαταρκτική εξέταση του εν λόγω καθεστώτος.

- (3) Η Επιτροπή, με επιστολή της 26ης Σεπτεμβρίου 2005 (D/57424), ζήτησε από τις ιταλικές αρχές να της διαβιβάσουν όλες τις σχετικές πληροφορίες για να αξιολογήσει το συμβιβασμό του καθεστώτος με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων και τη νομιμότητά του βάσει της υποχρέωσης που προβλέπεται στο άρθρο 88 παράγραφος 3 της συνθήκης ΕΚ, να κοινοποιήσει εκ των προτέρων οποιοδήποτε σχέδιο χορήγησης κρατικών ενισχύσεων.
- (4) Η Ιταλία, με επιστολή της 29ης Νοεμβρίου 2005 (A/39913), παρέσχε τις ζητηθείσες πληροφορίες.
- (5) Η Επιτροπή, με επιστολή της 31ης Μαρτίου 2006, ζήτησε περαιτέρω διευκρινίσεις από την Ιταλία σχετικά με τον ενδεχόμενο χαρακτήρα κρατικής ενίσχυσης του καθεστώτος, καθώς και με το συμβιβασμό του με την κοινή αγορά.
- (6) Η Ιταλία, με επιστολή της 5ης Μαΐου 2006 (A/33466), παρέσχε τις ζητηθείσες πληροφορίες.
- (7) Στις 3 Ιουλίου 2006, η Επιτροπή συνεδρίασε με τις ιταλικές αρχές για να συζητήσουν σχετικά με τη λειτουργία και τη αιτιολόγηση του υπό εξέταση φορολογικού καθεστώτος. Κατά τη διάρκεια της συνεδρίασης, η Επιτροπή έλαβε υπόψη τις εξηγήσεις που χορηγήθηκαν από τις ιταλικές αρχές, μολοντί συνέχισε να διατηρεί ορισμένες αμφιβολίες σχετικά με το εν λόγω καθεστώς, όσον αφορά τον ενδεχόμενο χαρακτήρα κρατικής ενίσχυσης και το συμβιβασμό του με την κοινή αγορά.

⁽¹⁾ ΕΕ C 154 της 7.7.2007, σ. 15.

⁽²⁾ Νόμος για τον προϋπολογισμό 2004 της Ιταλίας, Επίσημη Εφημερίδα της Ιταλικής Δημοκρατίας αριθ. 299 της 27.12.2003.

- (8) Οι ιταλικές αρχές, με επιστολή της 28ης Ιουλίου 2006 (A/36106), διαβίβασαν περίληψη των πληροφοριών που υπέβαλε η Ιταλία και των διευκρινίσεων που χορηγήθηκαν κατά τη συνεδρίαση της 3ης Ιουλίου 2006.
- (9) Η Επιτροπή, με επιστολή της 30ής Μαΐου 2007 (D/203295), ενημέρωσε την Ιταλία για την απόφασή της να κινήσει σχετικά με την κρατική ενίσχυση τη διαδικασία του άρθρου 88 παράγραφος 2 της συνθήκης ΕΚ. Στην απόφαση, που δημοσιεύθηκε στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* ⁽³⁾, η Επιτροπή κάλεσε τους ενδιαφερόμενους να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους σχετικά με την κίνηση της επίσημης διαδικασίας έρευνας.
- (10) Οι ιταλικές αρχές, με επιστολή της 5ης Ιουλίου 2007 (A/35808), υπέβαλαν τις παρατηρήσεις τους.
- (11) Επιπλέον, η Επιτροπή έλαβε παρατηρήσεις από ενδιαφερόμενους, και συγκεκριμένα από τον τραπεζικό όμιλο Paribas, στον οποίο ανήκει η Banca Nazionale del Lavoro, καθώς και από τον τραπεζικό όμιλο UniCredit, στον οποίον ανήκουν η Capitalia, η Banca di Roma και η Banco di Sicilia.
- (12) Η Επιτροπή, με επιστολές αντιστοίχως της 3ης Οκτωβρίου 2007 (D/53926) και της 22ας Νοεμβρίου 2007 (D/54681), ενημέρωσε τις ιταλικές αρχές σχετικά με τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν οι ενδιαφερόμενοι και ζήτησε από την Ιταλία να υποβάλει, με τη σειρά της, τις παρατηρήσεις της. Οι ιταλικές αρχές, με επιστολές της 5ης Νοεμβρίου 2007 (A/39031) και της 21ης Δεκεμβρίου 2007 (A/40631), ανακοίνωσαν στην Επιτροπή ότι δεν είχαν άλλες παρατηρήσεις ούτε περαιτέρω σχόλια να υποβάλουν.

2. ΛΕΠΤΟΜΕΡΗΣ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ

2.1. Φορολογία των υπεραξιών

- (13) Το ιταλικό φορολογικό σύστημα έχει με σχεδόν όλα τα σύγχρονα φορολογικά συστήματα συγκεκριμένες κοινές βασικές αρχές της φορολογίας των επιχειρήσεων: η φορολογία εισοδήματος επιχειρήσεων εφαρμόζεται στο μεγαλύτερο μέρος των επιχειρήσεων που έχουν νομική προσωπικότητα (κυρίως στις εμπορικές επιχειρήσεις), παρόλο που μπορεί να εφαρμοστεί η φορολογική διαφάνεια, υποχρεωτική ή προαιρετική, σε ορισμένες επιχειρήσεις που δεν διαθέτουν νομική προσωπικότητα, καθώς και σε ορισμένες μορφές προσωπικών εταιριών. Οι μέτοχοι της εταιρείας που αποτελεί αντικείμενο φορολόγησης υπόκεινται σε φορολογία ξεχωριστά από την επιχείρηση στην οποία συμμετέχουν και, καταρχήν, υπόκεινται σε φορολόγηση των υπεραξιών και των μερισμάτων που προκύπτουν από το κατεχόμενο μετοχικό κεφάλαιο, μολονότι εφαρμόζονται μηχανισμοί για την άμβλυνση των αποτελεσμάτων της διπλής φορολογίας των εσόδων από τις κατεχόμενες συμμετοχές. Οι εταιρικές υπεραξίες υπόκεινται επίσης σε φορολογία όταν πραγματοποιούνται και αναγνωρίζονται φορολογικώς. Οι χρεωστικοί τόκοι της εταιρείας είναι, καταρχήν, αφαιρετέοι, ενώ δεν είναι αφαιρετέο το κόστος του κεφαλαίου, πράγμα που μεταφράζεται σε μία

μοναδική φορολόγηση αποκλειστικά σε επίπεδο κατόχου του χρέους (με φορολογικό συντελεστή σε επίπεδο κατόχου του χρέους) επί των εισπραχθέντων τόκων, και μια διπλή φορολογία σε επίπεδο εταιρείας και, τουλάχιστον καταρχήν, του μετόχου επί των μερισμάτων που προκύπτουν από τις κατεχόμενες εταιρικές συμμετοχές.

- (14) Η απόκτηση συμμετοχής σε μια εταιρεία από μέρους ενός μετόχου δεν συνεπάγεται τροποποιήσεις στη φορολογική βάση των παγίων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας. Η εκχώρηση στοιχείων ενεργητικού μιας εταιρείας δημιουργεί μία υπεραξία ή μία μικρότερη αξία που υπόκειται σε φόρο στο επίπεδο της εκχωρούσας εταιρείας. Δεδομένου ότι ο φόρος για εκχώρηση παγίων περιουσιακών στοιχείων συνήθως καταβάλλεται αμέσως, ενώ τα φορολογικά πλεονεκτήματα της αύξησης της αξίας των εκχωρηθέντων παγίων περιουσιακών στοιχείων υλοποιούνται μόνο με την πάροδο του χρόνου (περιοδικές αποσβέσεις), μία εκχώρηση παγίων περιουσιακών στοιχείων φορολογήσιμη σε επίπεδο εταιρείας συνεπάγεται αύξηση του συνολικού καθαρού φόρου τόσο της πωλούσας όσο και της αγοράζουσας εταιρείας.
- (15) Η εκχώρηση ενός εταιρικού στοιχείου ενεργητικού στους μετόχους συνεπάγεται ομοίως τη φορολόγηση της σχετικής με το εκχωρηθέν πάγιο περιουσιακό στοιχείο υπεραξίας με αντίστοιχη αύξηση της φορολογικής βάσης του εν λόγω στοιχείου ενεργητικού που έχουν λάβει οι μέτοχοι, ιδίως εάν οι τελευταίοι είναι επιχειρήσεις, δεδομένου ότι δεν μπορεί να καταχωρισθεί μια αύξηση της αξίας ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου χωρίς να υπάρξει φορολογική αναγνώριση της υπεραξίας που πραγματοποιήθηκε στο επίπεδο της ίδιας της επιχείρησης.
- (16) Η επανεκτίμηση των εταιρικών παγίων περιουσιακών στοιχείων είναι μια λογιστική πράξη με την οποία η λογιστική αξία των ακινητοποιήσεων που είναι εγγεγραμμένες στον ισολογισμό της εταιρείας ανάγεται στην τρέχουσα αξία (επειδή οι ακινητοποιήσεις είναι συνήθως αποσβέσιμες, η λογιστική τους αξία απομειώνεται κατά τη διάρκεια του χρόνου, ενώ η αξία τους στην αγορά μπορεί να παραμείνει αμετάβλητη και κατά συνέπεια μπορεί να καταλήξει ανώτερη από το υπόλοιπο της λογιστικής τους αξίας λόγω των αυξήσεων της αξίας τους με την πάροδο του χρόνου). Από τη στιγμή που δεν θα έπρεπε να καταχωρισθεί μια αύξηση της λογιστικής αξίας του ενεργητικού μιας εταιρείας χωρίς φορολογική αναγνώριση της υπεραξίας που πραγματοποιήθηκε στο επίπεδο της ίδιας της εταιρείας, το πλεόνασμα που προέκυψε από την επανεκτίμηση πρέπει να θεωρηθεί ως αύξηση της αξίας των ακινητοποιήσεων η οποία δύναται να αποσβεσθεί υπό τους ίδιους όρους με εκείνους των σχετικών παγίων περιουσιακών στοιχείων. Επιπλέον, κατά τη στιγμή της μελλοντικής πώλησης αυτών των (επανεκτιμημένων) στοιχείων ενεργητικού, η υπεραξία που πραγματοποιήθηκε θα είναι μικρότερη λόγω της μικρότερης διαφοράς μεταξύ της τιμής που κατεβλήθη για την πώληση και της λογιστικής αξίας των στοιχείων ενεργητικού.

⁽³⁾ Βλέπε υποσημείωση 1.

- (17) Οι επανεκτιμήσεις αποτελούν έκτακτες λογιστικές πράξεις, αφού το πλαίσιο κανόνων του ισολογισμού χαρακτηρίζεται από παραδοσιακά κριτήρια σύνεσης, ενώ οι επανεκτιμήσεις βασίζονται στην (έκτακτη) υπόθεση ότι ένα συγκεκριμένο στοιχείο ενεργητικού αξίζει περισσότερο απ' όσο έχει πληρωθεί ή από την υπολειπόμενη αξία του. Αυτή η υπόθεση μπορεί να αποδειχθεί λανθασμένη υπό το πρίσμα μελλοντικών γεγονότων στην αγορά. Εξάλλου, οι πρόσφατα θεσπισθείσες λογιστικές αρχές (πρόκειται για τα *international financing reporting standards* [διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης] οι επονομαζόμενες αρχές IFRS (ΔΠΧΠ)), που έχουν καταστεί υποχρεωτικές στην Ιταλία για ορισμένες εταιρείες και ιδίως για τις τράπεζες, επιβάλλουν την εγγραφή των εταιρικών ακινητοποιήσεων στην εύλογη αξία, κυρίως σε ό,τι αφορά τα χρηματοοικονομικά μέσα (κατά συνέπεια, οι σχετικές υπεραξίες και μειωμένες αξίες καταχωρίζονται περιοδικά στον ετήσιο ισολογισμό). Επιπλέον, στο πλαίσιο των εταιρικών αναδιαρθρώσεων τα στοιχεία ενεργητικού ανταλλάσσονται στην τρέχουσα αξία τους (η οποία συνήθως είναι ανώτερη της λογιστικής αξίας που είναι καταχωρισμένη στον ισολογισμό), οι δε σχετικές αυξήσεις της αξίας εγγράφονται αναλόγως.
- (18) Από την πλευρά της επιβολής του φόρου επί των εταιρειών, οι επανεκτιμήσεις της λογιστικής αξίας των στοιχείων ενεργητικού είναι καταρχήν πράξεις επιβαλλόμενες στον βαθμό που πραγματοποιείται μια υπεραξία και αναγνωρίζεται μια αύξηση της φορολογήσιμης αξίας των σχετικών ακινητοποιήσεων. Οι υπεραξίες καθορίζουν την αύξηση του φορολογητέου εισοδήματος και κατά συνέπεια του τρέχοντος φορολογικού χρέους των δικαιούχων ακόμη και ελλείψει πραγματικού κέρδους. Το φορολογικό σύστημα επιτρέπει γενικά, για να μην πρέπει να καταβληθεί ο φόρος επιχειρήσεων για υπεραξίες που δεν έχουν ακόμη πραγματοποιηθεί, το πάγωμα της φορολογικής υπεραξίας συνεχίζοντας να εγγράφει στο ενεργητικό την ιστορική φορολογική αξία, χαμηλότερη σε σύγκριση με τη λογιστική αξία. Σ' αυτήν την περίπτωση, το λογιστικό όφελος (δηλαδή το πραγματοποιηθέν κέρδος, το οποίο όμως δεν έχει αναγνωριστεί ως φορολογητέο εισόδημα) αναβάλλεται μέχρι τη στιγμή της ουσιαστικής πραγματοποίησης της υπεραξίας για παράδειγμα κατόπιν πώλησης επί πληρωμή των παγίων περιουσιακών στοιχείων.
- (19) Το λογιστικό κέρδος που προκύπτει από την ετεροχρονισθείσα υπεραξία εγγράφεται κατά κανόνα για φορολογικούς σκοπούς σε ένα ειδικό αποθεματικό το οποίο παρουσιάζει το κέρδος ως μη αναγνωρισθέν φορολογικώς. Έως ότου δεν αναγνωρισθεί για φορολογικούς σκοπούς το πραγματοποιηθέν κέρδος, η λογιστική αξία δεν αναπροσαρμόζεται με τη φορολογική αξία των στοιχείων ενεργητικού. Η αναπροσαρμογή συνιστά συνεπώς μια φορολογική πράξη με την οποία η φορολογική αξία προσαρμόζεται στη λογιστική αξία των εν λόγω στοιχείων ενεργητικού και, κατά συνέπεια, μια υπεραξία αναγνωρίζεται φορολογικώς και υπόκειται σε φορολόγηση. Το λογιστικό κέρδος ακολούθως αποδεδεσμεύεται από το ειδικό αποθεματικό και εγγράφεται μεταξύ των τακτικών κερδών της χρήσης, ενώ οι νέες επανεκτιμηθείσες αξίες καθίστανται, κατά συνέπεια, αποσβεστές από φορολογικής άποψης.
- (20) Ωστόσο, πρέπει να παρατηρηθεί ότι οι υπεραξίες συνιστούν ιδιαίτερες μορφές εισοδήματος οι οποίες, αντιθέτως με τα άλλα έσοδα χρήσης, αντικατοπτρίζουν μια αύξηση των οικονομικών αξιών των ακινητοποιήσεων η οποία ωριμάζει με την πάροδο του χρόνου, ενώ η φορολογική της αναγνώριση είναι απαραίτητως μια στιγμιαία πράξη. Γι' αυτό, πέραν του ετεροχρονισμού της μέχρι τη στιγμή της φορολογικής αναπροσαρμογής της αξίας των αντιστοίχων στοιχείων ενεργητικού, οι πραγματοποιηθείσες από τις εταιρείες υπεραξίες υπόκεινται γενικώς σε μειωμένο φόρο αντικατάστασης αντί του τακτικού φόρου επιχειρήσεων. Ο μειωμένος φόρος συνιστά πλεονέκτημα, αφού η ενδιαφερόμενη εταιρεία καταβάλλει φόρο επί των κερδών κατώτερο από τον τακτικό και εν πάση περιπτώσει δύναται να κατανείμει αυτά τα κέρδη στους μετόχους υπό μορφή μερισμάτων, δημιουργώντας ένα ενδεχόμενο δικαίωμα για πιστώσεις φόρου ή για φορολογικές απαλλαγές για τους ήδη καταβληθέντες φόρους επιχειρήσεων. Από την άποψη της εφαρμογής των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων, το φορολογικό πλεονέκτημα που προκύπτει από τον φόρο αντικατάστασης μπορεί να δικαιολογηθεί από τη φορολογική τεχνική⁽⁴⁾ λόγω της ιδιότητας των υπεραξιών σε σχέση με τα τακτικά κέρδη της χρήσης.
- ### 2.3. Ισχύουσα φορολογία των υπεραξιών στην Ιταλία
- (21) Για να περιγραφούν τα χαρακτηριστικά του υπό εξέταση καθεστώτος είναι αναγκαίο να περιγραφεί συνοπτικά η ιταλική νομοθεσία που διέπει την επιβολή φόρου επί των υπεραξιών που προκύπτουν από τις εισφορές στοιχείων ενεργητικού κατόπιν ορισμένων εταιρικών αναδιαρθρώσεων υπό τη μορφή που προβλέπεται από τον νόμο 218/1990 για το ιταλικό τραπεζικό σύστημα.
- Εισφορές εταιρικών στοιχείων ενεργητικού σχετικά με αναδιοργανώσεις πιστωτικών ομίλων σύμφωνα με τον νόμο 218/1990
- (22) Ο νόμος 218/1990 θέσπισε —με σκοπό τον εξορθολογισμό της άσκησης της τραπεζικής δραστηριότητας στην Ιταλία— ένα ειδικό καθεστώς με στόχο να διευκολύνει την εισφορά ακινητοποιήσεων και άλλων τραπεζικών στοιχείων ενεργητικού ή κλάδων δραστηριοτήτων στον τραπεζικό τομέα, τα οποία κατέχουν τοπικοί δημόσιοι πιστωτικοί οργανισμοί, σε νεοσυσταθέντα ή ήδη υφιστάμενα ιδιωτικά πιστωτικά ιδρύματα (άρθρο 1 του νόμου 218/1990). Το 1990 η εισφορά ενός κλάδου δραστηριοτήτων ήταν φορολογικώς συγκρίσιμη με την πώληση στοιχείων ενεργητικού και, ως τέτοια, θα συνεπαγόταν την πληρωμή του φόρου επιχειρήσεων επί της διαφοράς μεταξύ της τρέχουσας αξίας των χορηγηθέντων στοιχείων ενεργητικού και της φορολογητέας αξίας αυτών

(4) Βλέπε απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 2006, στην υπόθεση C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato e Cassa di Risparmio di San Miniato SpA*, Συλλογή 2006, σ. I-00289, σημεία 136-137.

των στοιχείων ενεργητικού, σύμφωνα με το άρθρο 54 παράγραφος 5 και το άρθρο 9 του προεδρικού διατάγματος αριθ. 917 (DPR 917/1986), της 22ας Δεκεμβρίου 1986, που ίσχυε τότε.

(23) Για να διευκολύνει την εισφορά των τραπεζικών στοιχείων ενεργητικού το άρθρο 7 εδάφιο 2 του νόμου 218/1990 προβλέπει, μεταξύ άλλων, ένα φορολογικό καθεστώς παρέκκλισης δυνάμει του οποίου η υπεραξία που πραγματοποιήθηκε από την εισφορά στοιχείων ενεργητικού σε ιδιωτικά πιστωτικά ιδρύματα — στο πλαίσιο της αναδιοργάνωσης που προβλέπεται από το άρθρο 1 του ίδιου νόμου — σε αντάλλαγμα των μετοχών των προαναφερθέντων ιδρυμάτων, δεν αναγνωρίζεται φορολογικώς έως ότου πραγματοποιηθεί ουσιαστικά με την εκχώρηση των στοιχείων ενεργητικού ή με τη διανομή της υπό μορφή μερίσματος στους μετόχους (αναβολή της φορολογικής αναγνώρισης της υπεραξίας).

(24) Οι στόχοι του νόμου 218/1990 δύνανται να συνοψισθούν ως εξής:

i) να επιτραπεί στους δημόσιους οργανισμούς που ασκούν δραστηριότητες στον τραπεζικό τομέα (κυρίως για την παροχή χρηματοδοτήσεων στην πελατεία τους) να λάβουν τη νομική μορφή ανώνυμης εταιρείας, η οποία θεωρείται περισσότερο προσηκούμενη για την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας,

ii) να επιτραπεί σ' αυτούς τους δημόσιους πιστωτικούς οργανισμούς η αναδιάρθρωση των κεφαλαίων τους μέσω της άντλησης νέων κεφαλαίων από τους μετόχους και η σταθεροποίησή τους,

iii) να εξασφαλισθούν ίσοι όροι μεταξύ δημοσίων και ιδιωτικών πιστωτικών οργανισμών, με αναγνώριση στους ιδιωτικούς οργανισμούς του αυτού προνομίου φορολογικής ουδετερότητας των υπεραξιών που πραγματοποιήθηκαν κατόπιν εταιρικών αναδιοργανώσεων, που χορηγείτο προηγουμένως μόνο στους δημόσιους πιστωτικούς οργανισμούς.

(25) Το άρθρο 7 εδάφιο 2 του νόμου 218/1990 προέβλεπε ότι το 15 % των πραγματοποιηθεισών υπεραξιών κατά την πράξη των συνεισφορών συνέβαλε στη σύσταση του φορολογητέου εισοδήματος του εισφέροντος οργανισμού (του δημόσιου πιστωτικού οργανισμού) και υπέκειτο στον τακτικό φορολογικό συντελεστή επιχειρήσεων (εκείνη την περίοδο 52,2 %, που περιελάμβανε 36 % για φόρο επί των εισοδημάτων των νομικών προσώπων IRPEG και 16,2 % για τοπικό φόρο επί των εισοδημάτων ILOR). Ο νόμος όριζε ότι το ποσοστό του 15 % της φορολογητέας υπεραξίας μπορούσε να καταλογισθεί στα ατομικά στοιχεία ενεργητικού —ως νέας φορολογητέας βάσης αναγνωρισμένης από την εισφέρουσα τράπεζα— ή στα άυλα στοιχεία της επιχείρησης.

Επιπλέον, ο νόμος προέβλεπε ότι η φορολογική αξία των στοιχείων ενεργητικού που εισέφερε η δικαιούχος τράπεζα εγγραφόταν στη λογιστική της τελευταίας (μεταφερθείσα φορολογική αξία) και επίσης καταλογιζόταν ως αξία των μετοχών της τράπεζας που ελήφθησαν από τον εισφέροντα οργανισμό (φορολογική αξία αντικατάστασης), με εξαίρεση για το ποσοστό του 15 % της φορολογητέας υπεραξίας που αναγνωριζόταν ως αύξηση των φορολογικών αξιών (μεταφερθείσων και αντικατάστασης).

(26) Συνεπώς, το καθεστώς προέβλεπε στην ουσία μια μερική φορολογική ουδετερότητα, δυνάμει της οποίας η εισφορά ενός κλάδου δραστηριοτήτων ετύγχανε αναβολής της πληρωμής του φόρου επιχειρήσεων, υπό τον όρο ότι οι φορολογικές αξίες των δραστηριοτήτων που εισεφέρθηκαν εδίδοντο στις μετοχές που ελήφθησαν από τον εισφέροντα οργανισμό και ότι η λαμβάνουσα την εισφορά απέδιδε στα ληφθέντα στοιχεία ενεργητικού τη φορολογική αξία που αυτά είχαν όταν ευρίσκοντο στην ιδιοκτησία του εισφέροντος. Ένα τέτοιο καθεστώς προέβλεπε τη μη αναπροσαρμογή μεταξύ των τρεχουσών αξιών των στοιχείων ενεργητικού τη στιγμή της χορήγησής τους και των φορολογικών αξιών. Σύμφωνα με το άρθρο 7 παράγραφος 2 του νόμου 218/1990, τόσο ο λαμβάνων οργανισμός όσο και ο εισφέρων οργανισμός υποχρεούντο να επισυνάψουν στη δήλωση εισοδήματος ένα «έντυπο συμφωνίας» στο οποίο έπρεπε να δώσουν λογαριασμό για τη μη προσαρμογή των αντιστοίχων φορολογικών αξιών με τις λογιστικές αξίες.

Εισφορές στοιχείων ενεργητικού σχετικά με εταιρικές αναδιοργανώσεις βάσει της οδηγίας περί συγχωνεύσεων

(27) Με το νομοθετικό διάταγμα αριθ. 544 (ν.δ. 544/1992), της 30ής Δεκεμβρίου 1992, η Ιταλία μετέφερε στην εθνική της νομοθεσία την οδηγία 90/434/ΕΟΚ («οδηγία περί συγχωνεύσεων») ⁽⁵⁾. Η οδηγία περί συγχωνεύσεων στο πρωτότυπο της προβλέπει τις συγχωνεύσεις, τις διασπάσεις, τις εισφορές ενεργητικού και τις ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών που πληρούν τα τρία ακόλουθα κριτήρια: i) η ενδιαφερόμενη εταιρεία πρέπει να λάβει μία από τις μορφές που απαριθμούνται στο παράρτημα στην οδηγία, ii) πρέπει να έχει τη φορολογική της κατοικία σε ένα κράτος μέλος και iii) πρέπει να υπόκειται σε ένα από τους φόρους επιχειρήσεων που ισχύουν στα κράτη μέλη οι οποίοι αναφέρονται στο άρθρο 3 στοιχείο γ), της οδηγίας.

(28) Ο ορισμός της εισφοράς ενεργητικού που περιέχεται στην οδηγία περί συγχωνεύσεων είναι ο ακόλουθος: Η πράξη με την οποία μια εταιρεία, χωρίς να λυθεί, εισφέρει το σύνολο ή έναν ή περισσότερους κλάδους της δραστηριότητάς της σε άλλη εταιρεία έναντι παραδόσεως τίτλων παραστατικών του εταιρικού κεφαλαίου της λαμβάνουσας εταιρείας (μπορεί να πρόκειται για νεοσυσταθείσα θυγατρική, της οποίας η αρχική κεφαλαιοποίηση συνίσταται στις χορηγηθείσες μετοχές, ή για προϋπάρχουσα εταιρεία).

⁽⁵⁾ Οδηγία 90/434/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225 της 20.8.1990, σ. 1).

- (29) Το άρθρο 2 στοιχείο θ) της οδηγίας ορίζει ότι τα χορηγηθέντα στοιχεία ενεργητικού αντιπροσωπεύουν ένα κλάδο δραστηριότητας, δηλαδή το σύνολο των στοιχείων τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού ενός τμήματος μιας εταιρείας και τα οποία συνιστούν, από οργανωτική άποψη, αυτόνομη εκμετάλλευση, ένα σύνολο δηλαδή ικανό να λειτουργήσει αυτόνομα. Το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο διευκρίνισε σε πρόσφατη απόφασή του ⁽⁶⁾ ότι, για να εμπίπτει στις διατάξεις της οδηγίας περί συγχωνεύσεων, η εισφορά στοιχείων ενεργητικού πρέπει να περιλαμβάνει το σύνολο των στοιχείων τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού σχετικά με έναν κλάδο δραστηριότητας. Σύμφωνα με την οδηγία περί συγχωνεύσεων, η αμοιβή της εισφοράς στοιχείων ενεργητικού πρέπει να συνίσταται αποκλειστικά σε μετοχές, εφόσον —αντίθετα με άλλες πράξεις που προβλέπονται στην ίδια οδηγία, όπως οι συγχωνεύσεις, οι διασπάσεις και οι ανταλλαγές μετοχών— σ' αυτή την περίπτωση, δεν επιτρέπεται να καταβληθεί κανένα συμψηφιστικό ποσό σε μετρητά έναντι της εισφοράς.
- (30) Το άρθρο 9 της οδηγίας περί συγχωνεύσεων, με παραπομπή στο άρθρο 4 της ίδιας οδηγίας, ορίζει ότι δεν μπορούν να επιβληθούν φόροι επί των υπεραξιών στο επίπεδο της λαμβάνουσας εταιρείας μετά από εισφορά στοιχείων ενεργητικού. Η οδηγία ορίζει τις υπεραξίες ως τη συνολική διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας (αγοραία αξία) των εισφερομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας αξίας τους, ανεξάρτητα από τους ειδικούς κανόνες για τον ορισμό των αξιών που προβλέπονται από τις εθνικές νομοθεσίες. Αυτή η προτιμησιακή μεταχείριση των πραγματοποιηθεισών υπεραξιών που προβλέπεται από την οδηγία περί συγχωνεύσεων —εκεί όπου αυτή αναφέρεται στις εισφορές μεταξύ εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών— βασίζεται στο κριτήριο της «μόνιμης εγκατάστασης»: με άλλα λόγια, μόνο τα στοιχεία ενεργητικού που παραμένουν σε μια εταιρεία που έχει τη φορολογική κατοικία της στο κράτος μέλος της εισφέρουσας εταιρείας ή που σχετίζονται πραγματικά με τη μόνιμη εγκατάσταση της λαμβάνουσας εταιρείας, η οποία ευρίσκεται στο κράτος μέλος της εισφέρουσας εταιρείας, δύνανται να τύχουν αναβολής πληρωμής του φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 4 της οδηγίας.
- (31) Συνεπώς, η οδηγία προβλέπει ένα καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας ή αναβολής της καταβολής του φόρου αντί για φορολογική απαλλαγή, δεδομένου ότι το κράτος μέλος της λαμβάνουσας εταιρείας διατηρεί το δικαίωμα να φορολογήσει τις πραγματοποιηθείσες υπεραξίες κατά την πράξη της εισφοράς των στοιχείων ενεργητικού τη στιγμή της μελλοντικής εκχώρησης των τελευταίων. Για να δύνανται να παραμείνουν υποκείμενες σε φορολογία, οι πραγματοποιηθείσες υπεραξίες σχετικά με τα εισφερόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία πρέπει να εμφανίζονται στη φορολογική λογιστική της λαμβάνουσας εταιρείας: γι' αυτόν τον σκοπό, όλα τα εισφερόμενα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού πρέπει να καταχωρισθούν στη φορολογική λογιστική της λαμβάνουσας εταιρείας στην τελευταία τους αξία κατά την περίοδο που προηγείται αμέσως της εισφοράς (μεταφερθείσα φορολογη-

τέα αξία). Συνεπώς, η λαμβάνουσα εταιρεία πρέπει να καθορίσει τη φορολογητέα βάση της εισφέρουσας εταιρείας χωρίς να έχει την επιλογή να αναπροσαρμόσει αυτή τη φορολογητέα βάση στην πραγματική αγοραία αξία. Συνεπώς, οι διατάξεις της οδηγίας περί συγχωνεύσεων που προβλέπουν προτιμησιακή μεταχείριση για τις εισφορές στοιχείων ενεργητικού είναι στην ουσία όμοιες με εκείνες του άρθρου 1 του προαναφερθέντος νόμου 218/1990, με εξαίρεση το ότι η οδηγία δεν ορίζει τους κανόνες για την αξιολόγηση των μετοχών που ελήφθησαν από μέρους της λαμβάνουσας εταιρείας έναντι των στοιχείων ενεργητικού, ενώ η προσφυγή στη φορολογητέα αξία αντικατάστασης προβλέπεται ρητώς στο άρθρο 7 εδάφιο 2 του νόμου 218/1990. Εκ τούτου απορρέει κατά συνέπεια ένα σύστημα διπλής μη αναπροσαρμογής.

Εισφορές στοιχείων ενεργητικού σχετικά με εταιρικές αναδιοργανώσεις σύμφωνα με το ν.δ. 358/1997

- (32) Επειδή οι διατάξεις της οδηγίας περί συγχωνεύσεων προβλέπουν μόνο τις αναδιοργανώσεις εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών —σύστημα που έχει μεταφερθεί στο ιταλικό δίκαιο με το ν.δ. 544/1992— η Ιταλία επεξέτεινε αυτοβούλως το καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας που εφαρμόζεται στις εταιρικές αναδιοργανώσεις και στις αναδιοργανώσεις εταιρειών που εδρεύουν στην επικράτειά της. Με το νομοθετικό διάταγμα αριθ. 358 (ν.δ. 358/1997), της 8ης Οκτωβρίου 1997, η Ιταλία θέσπισε γενικές φορολογικές διατάξεις για την αναδιοργάνωση εταιρειών που εδρεύουν στην επικράτειά της, διατάξεις εφαρμόσιμες και στην περίπτωση κατά την οποία η εισφορά στοιχείων ενεργητικού λαμβάνει τη μορφή εισφοράς ενός κλάδου δραστηριοτήτων έναντι μετοχών.
- (33) Το γενικό καθεστώς φορολογίας των υπεραξιών που προκύπτουν από αναδιοργανώσεις εταιρειών που εδρεύουν στην Ιταλία, και ιδίως εκείνων που προκύπτουν από την εισφορά στοιχείων ενεργητικού, το οποίο προβλέπεται από το ΝΔ. 358/1997 βασίζεται σε δύο εναλλακτικά συστήματα.
- (34) Αφενός, το άρθρο 3 του ν.δ. 358/1997 προβλέπει ένα καθεστώς επιβολής φορολογίας αντικατάστασης των υπεραξιών από εισφορά επιχειρήσεων ή από ειδικές συμμετοχές έναντι μετοχών αυτής της εταιρείας. Το άρθρο 3 ορίζει, καταρχάς, ότι για τον καθορισμό των σχετικών υπεραξιών πρέπει να υπολογισθεί η διαφορά μεταξύ της φορολογητέας αξίας των εισφερομένων στοιχείων ενεργητικού —όταν ανήκαν στην ιδιοκτησία της εισφέρουσας εταιρείας— και της αξίας που καταλογίζεται στις λογιστικές εγγραφές της εισφέρουσας εταιρείας στις μετοχές που ελήφθησαν έναντι της εισφοράς ή, εάν είναι ανώτερη, της αξίας που καταλογίζεται στις λογιστικές εγγραφές της λαμβάνουσας εταιρείας στον εισφερόμενο σ' αυτήν κλάδο δραστηριοτήτων. Επιπλέον, το άρθρο 3 προβλέπει τη δυνατότητα να αναγνωρισθούν φορολογικά οι υπεραξίες μέσω της πληρωμής ενός φόρου αντικατάστασης 19 %. Βάσει του νέου καθεστώτος, οι λογιστικές και φορολογικές αξίες, που περιλαμβάνουν τις πραγματοποιηθείσες υπεραξίες, αναγνωρίζονται ως νέες αξίες που καταλογίζονται στα στοιχεία ενεργητικού είτε για την εισφέρουσα εταιρεία είτε για τη λαμβάνουσα, κατά τρόπον ώστε

⁽⁶⁾ Απόφαση της 15ης Ιανουαρίου 2002, στην υπόθεση C-43/00, *Andersten og Jensen ApS/Skatteministeriet*, Συλλογή 2002, σ. I-00379, σημείο 34 και ακόλουθα.

να αποφευχθεί η μη αναπροσαρμογή μεταξύ της φορολογητέας αξίας και της λογιστικής (εισφορά σε καθεστώς λογιστικής ουδετερότητας).

(35) Αφετέρου, το άρθρο 4 του ν.δ. 358/1997 ορίζει ότι οι συμμετέχοντες στην εισφορά δύνανται να επιλέξουν ένα καθεστώς αναβολής της πληρωμής του φόρου συγκρίσιμο με εκείνο που προβλέπεται από την οδηγία περί συγχωνεύσεων. Βάσει ενός τέτοιου καθεστώτος, η εισφορά των στοιχείων ενεργητικού ενός κλάδου δραστηριοτήτων μεταξύ εταιρειών που εδρεύουν στην ιταλική επικράτεια είναι ουδέτερη από φορολογικής πλευράς, δηλαδή οι πραγματοποιηθείσες υπεραξίες κατόπιν εισφοράς στοιχείων ενεργητικού έναντι μετοχών δεν αναγνωρίζονται φορολογικώς, υπό τον όρο ότι η φορολογητέα αξία των εισφερόμενων στοιχείων ενεργητικού θα καταλογιστεί στις μετοχές που έλαβε η εισφέρουσα εταιρεία και ότι στα ληφθέντα στοιχεία ενεργητικού θα μεταφερθεί η φορολογητέα αξία που αυτά είχαν όταν ήταν της ιδιοκτησίας του εισφέροντος (εισφορά σε καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας).

(36) Το ιταλικό φορολογικό σύστημα για τον φόρο επιχειρήσεων αναθεωρήθηκε εκ βάθρων, το 2003, την ίδια περίοδο κατά την οποία ετίθετο σε ισχύ (1η Ιανουαρίου 2004) το καθεστώς αναπροσαρμογής που προβλέπεται από τον νόμο 350/2003. Η αναθεώρηση τέθηκε σε ισχύ με το νομοθετικό διάταγμα αριθ. 344 (ν.δ. 344/2003), της 12ης Δεκεμβρίου 2003, το οποίο, σε ό,τι αφορά την παρούσα διαδικασία, ορίζει τα εξής:

i) κατάργηση του IRPEG (του προηγούμενου φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων) και εισαγωγή ενός νέου φόρου εισοδήματος των επιχειρήσεων, του IRES, με συντελεστή 33 %, με παράλληλη κατάργηση του *Dual Income Tax* (DIT), ο οποίος συνίστατο στην εφαρμογή μειωμένου συντελεστή του IRPEG (19 %) στο μέρος του φορολογητέου εισοδήματος που επανεπενδύετο στην εταιρεία·

ii) κατάργηση του συστήματος καταλογισμού της φορολογικής πίστωσης, βάσει του οποίου τη στιγμή κατά την οποία διανέμονταν στους μετόχους τα μερίσματα φορολογούνταν εκ νέου, αλλά ο φόρος επιχειρήσεων που είχε πληρωθεί στην Ιταλία αφαιρείτο μέσω καταλογισμού μιας φορολογικής πίστωσης: αυτό το σύστημα αντικαταστάθηκε από ένα καθεστώς μερικής απαλλαγής από τον φόρο που εφαρμόζεται τόσο στα εθνικά μερίσματα όσο και σε εκείνα του εξωτερικού·

iii) εισαγωγή ενός καθεστώτος απαλλαγής των συμμετοχών σε ό,τι αφορά τις υπεραξίες που προκύπτουν από την πώληση ειδικών συμμετοχών και, παράλληλα, κατάργηση της δυνατότητας αφαίρεσης των λογιστικών απομειώσεων των κατεχομένων συμμετοχών·

iv) κατάργηση του φόρου αντικατάστασης 19 % επί των υπεραξιών που προκύπτουν από εταιρικές αναδιοργανώσεις σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν.δ. 358/1997. Με την αναίρεση των διατάξεων του προαναφερθέντος ν.δ. 358/1997, το ν.δ. 344/2003 θέσπισε ένα καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας για όλες τις εταιρικές αναδιοργανώσεις, όπως για παράδειγμα για τις συγχωνεύσεις και τις διασπάσεις, στο π.δ. αριθ. 917 και ακόλουθες τροποποιήσεις, της 22ας Δεκεμβρίου 1986 —κωδικοποιημένο κείμενο περί φόρων εισοδήματος (TUIR)— (άρθρα από 170 έως 174). Ωστόσο, οι εισφορές κλάδων δραστηριοτήτων και ειδικών μετοχικών συμμετοχών δεν μεταφέρθηκαν στο TUIR και στις ακόλουθες τροποποιήσεις, καθορίζοντας έτσι μια ανισότητα αντιμετώπισης μεταξύ των εισφορών κλάδων δραστηριοτήτων που υπόκεινται στο καθεστώς της φορολογικής ουδετερότητας, σύμφωνα με το άρθρο 175 του π.δ. και ακόλουθες τροποποιήσεις, και των άλλων εταιρικών αναδιοργανώσεων που διέπονται, αντιθέτως, από το καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας.

(37) Βάσει της θεσπισθείσας από το ν.δ. 344/2003 φορολογικής μεταρρύθμισης, όλες οι αναδιοργανώσεις μεταξύ εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών συνεχίζουν να υπόκεινται στο καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας της οδηγίας περί συγχωνεύσεων, που προβλέπει τη δυνατότητα πραγματοποίησης μιας εισφοράς σε καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας. Η δυνατότητα εφαρμογής του φόρου αντικατάστασης 19 % βάσει του άρθρου 3 του ν.δ. 358/1997 καταργήθηκε την 1η Ιανουαρίου 2004, ενώ διατηρήθηκε το σύστημα καθορισμού των υπεραξιών που προκύπτουν από την εισφορά κλάδων δραστηριοτήτων σε καθεστώς λογιστικής ουδετερότητας. Καταργήθηκε επίσης το καθεστώς επιλογής της αναβολής πληρωμής του φόρου που προβλέπεται από το άρθρο 4 του ν.δ. 358/1997. Κατόπιν της ανωτέρω περιγραφείσας μεταρρύθμισης, το καθεστώς φορολογίας των υπεραξιών που πραγματοποιήθηκαν μέσω της πώλησης ή της εισφοράς ενός κλάδου δραστηριοτήτων είναι όμοιο με εκείνο που προβλέπεται για την περίπτωση πώλησης ατομικών στοιχείων ενεργητικού.

(38) Εν κατακλείδι, δεδομένων των διατάξεων του νόμου, την εποχή της θέσπισης του νόμου 350/2003, συνέφερε, από φορολογικής άποψης, η εισφορά στοιχείων ενεργητικού μέσω ανταλλαγής μετοχών παρά η πώλησή τους, αφού η εκχώρηση ειδικών συμμετοχών απαλλάσσεται του φόρου, ενώ η εκχώρηση των σχετικών στοιχείων ενεργητικού αποτελούσε πράξη υποκείμενη σε φόρο.

(39) Η Επιτροπή, αφού περιέγραψε το συνολικό πλαίσιο που ορίζεται από την οδηγία περί συγχωνεύσεων και από το ν.δ. 358/1997, μπορεί να περιγράψει και να εξετάσει τα διάφορα καθεστώτα στα οποία στηρίζονται οι επιχειρήσεις για να επανεκτιμήσουν ή να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινητοποιήσεών τους.

2.4. Οι αναπροσαρμογές σύμφωνα με τους νόμους 342/2000, 448/2001 και 350/2003

Αναδιοργανώσεις των πιστωτικών ιδρυμάτων σύμφωνα με τον νόμο 218/1990

- (40) Ο νόμος 218/1990 αφορούσε την ιδιωτικοποίηση μέσω μετατροπών και εισφορών ορισμένων πιστωτικών ιδρυμάτων δημοσίου δικαίου (σύμφωνα με το άρθρο 29 του βασιλικού νομοδιατάγματος αριθ. 375, της 12ης Μαρτίου 1936, που μετετράπη στον νόμο αριθ. 141 της 7ης Μαρτίου 1938) σε ανώνυμες εταιρείες που δραστηριοποιούνται στον πιστωτικό τομέα (άρθρο 1 του νόμου 218/1990). Σύμφωνα με το άρθρο 7 εδάφιο 2 του νόμου 218/1990 οι υπεραξίες που πραγματοποιούνται μέσω εισφοράς στοιχείων ενεργητικού δεν αναγνωρίζονται φορολογικώς με στόχο την εγγύηση της φορολογικής ουδετερότητας των πράξεων. Ωστόσο, το 15 % αυτών των υπεραξιών αναγνωρίζεται και υπόκειται στον τακτικό συντελεστή φόρου επιχειρήσεων που ίσχυε εκείνη την περίοδο. Κατά συνέπεια, η φορολογητέα αξία των εισφερομένων στοιχείων ενεργητικού σύμφωνα με το άρθρο 7 εδάφιο 2 του νόμου 218/1990 αυξήθηκε (προσαρμόστηκε) στο 15 % της υπεραξίας, ενώ το υπόλοιπο 85 % της υπεραξίας δεν αναγνωρίστηκε.
- (41) Το υπόλοιπο που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της φορολογητέας αξίας των ληφθεισών μετοχών και των εισφερομένων στοιχείων ενεργητικού αφενός, και τη λογιστική αξία αυτών των στοιχείων ενεργητικού (αναπροσαρμοσμένων μόνο κατά 15 %), αφετέρου, αντιστοιχούσε σε μια ανασταλείσα υπεραξία. Η αναγνώριση της υπόλοιπης φορολογικής υπεραξίας ανεβλήθη επιτούτου μέχρι την ενδεχόμενη πραγματοποίηση μετά από την εκχώρηση των εν λόγω στοιχείων ενεργητικού ή τη διανομή στους μετόχους υπό μορφή μερίσματος του λογιστικού αποθέματος που αντιστοιχεί στη μη αναγνωρισθείσα υπεραξία.
- (42) Συνεπώς, βάσει των αρχών φορολογικής λογιστικής του νόμου 218/1990, το 85 % της οικονομικής αξίας των υπεραξιών από στοιχεία ενεργητικού που ανταλλάχθηκαν κατά τη διάρκεια των αναδιοργανώσεων που προβλέπονται από τον προαναφερθέντα νόμο δεν αναγνωρίζεται από φορολογικής άποψης. Σύμφωνα με τις ιταλικές αρχές οι πράξεις αναδιοργάνωσης των εν λόγω πιστωτικών ιδρυμάτων έλαβαν χώρα μεταξύ 1990 και 1995. Οι υπεραξίες που πραγματοποιήθηκαν εκείνη την περίοδο «πάγωσαν» για όλη τη διάρκεια των ακολούθων ετών και οι εν λόγω εταιρείες υποχρεώθηκαν να καταχωρίσουν σε ένα κατάλληλο έντυπο συνημμένο στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος τις μη αναπροσαρμοσμένες αξίες.

Αναπροσαρμογές σύμφωνα με τον νόμο 342/2000

- (43) Σύμφωνα με το άρθρο 17 του νόμου αριθ. 342⁽⁷⁾ (νόμος 342/2000), της 21ης Νοεμβρίου 2000, επιτρέπεται στις εταιρείες που προέκυψαν από αναδιοργάνωση των πιστωτικών ιδρυμάτων σύμφωνα με τον νόμο 218/1990, να αναπροσαρμόσουν τις ανασταλείσες φορολογητέες αξίες με τις λογιστικές αξίες που πραγματοποιήθηκαν μέσω της ανταλλαγής στοιχείων ενεργητικού στο πλαίσιο αυτών των αναδιοργανώσεων και που εγγράφηκαν στον ισολογισμό στις

31 Δεκεμβρίου 1999, υπό τον όρο ότι αυτές οι εταιρείες θα πλήρωναν τον φόρο επιχειρήσεων αντικατάστασης που ισούται προς το 19 % της υπεραξίας, αντί του γενικού φορολογικού συντελεστή του 42,4 % που εφαρμόζονταν εκείνη την περίοδο (και αποτελείτο από τον φόρο επιχειρήσεων 37 % και από τον τοπικό φόρο επί των παραγωγικών δραστηριοτήτων 5,4 %). Η αναπροσαρμογή είχε περιοριστεί στο 85 % της μη αναγνωρισθείσας ή ανασταλείσας αξίας της αρχικής υπεραξίας.

- (44) Πληρώνοντας φόρο 19 % επί των υπεραξιών, τόσο οι εταιρείες που κατείχαν τα τραπεζικά στοιχεία ενεργητικού όσο και οι εταιρείες που κατείχαν τις μετοχές αυτών των εταιρειών κατόχων των στοιχείων ενεργητικού, μπορούσαν αντιστοίχως να αναπροσαρμόσουν τις φορολογητέες αξίες των στοιχείων ενεργητικού και των εν λόγω μετοχών. Σε περίπτωση που οι μετοχές είχαν χορηγηθεί σε άλλες εταιρείες ή είχαν ανταλλαγή με εκείνες άλλων εταιρειών χωρίς πραγματοποίηση κέρδους σε μετρητά, οι εταιρείες αυτές μπορούσαν επίσης να αναπροσαρμόσουν την αξία των ανταλλαγισμών μετοχών.
- (45) Ωστόσο, ο φόρος επί των υπεραξιών μειωνόταν στο 15 % (αντί του φόρου αντικατάστασης 19 %) σε περίπτωση που το πιστωτικό ίδρυμα αποφάσιζε να αναπροσαρμόσει μόνο τη φορολογητέα αξία των στοιχείων του ενεργητικού του, αντί να αναπροσαρμόσει τόσο την αξία των στοιχείων ενεργητικού όσο και εκείνη των μετοχών. Σ' αυτή την περίπτωση, οι μοναδικοί δικαιούχοι του καθεστώτος αναπροσαρμογής ήταν τα πιστωτικά ιδρύματα που κατείχαν τα στοιχεία ενεργητικού που είχαν ανταλλαγή στις αρχικές εισφορές.
- (46) Μετά από την πληρωμή του φόρου επί των υπεραξιών, οι δικαιούχοι αποδέσμευαν τις υπεραξίες που είχαν πραγματοποιηθεί κατά την καταβολή των αρχικών εισφορών (και είχαν διατηρηθεί υπό μορφή αποθεματικών μη διανεμητών κερδών), και τις οποίες μπορούσαν πλέον να διανείμουν στους μετόχους υπό μορφή μερισμάτων.
- (47) Παράλληλα με την αναπροσαρμογή των στοιχείων ενεργητικού και των μετοχών που είχαν ανταλλαγή στο πλαίσιο των αναδιοργανώσεων του τραπεζικού τομέα που περιγράφηκαν προηγουμένως, το άρθρο 19 του νόμου 342/2000 όριζε ότι ο ίδιος φόρος αντικατάστασης επί των υπεραξιών μπορούσε να επιβληθεί στις εταιρείες που ήταν διατεθειμένες να αναπροσαρμόσουν τις φορολογητέες αξίες των στοιχείων ενεργητικού και των μετοχών που είχαν στην κατοχή τους μετά από άλλες εταιρικές αναδιοργανώσεις που είχαν τύχει του καθεστώτος φορολογικής ουδετερότητας σύμφωνα με το ν.δ. 358/1997.
- (48) Το καθεστώς του άρθρου 19 (που προέβλεπε φόρους αντικατάστασης επί των υπεραξιών 19 % και 15 % για τις αναπροσαρμογές των στοιχείων ενεργητικού και των μετοχών) εξομοίωνε ως προς κάθε άποψη την αναγνώριση των κερδών που προκύπτουν από φορολογικές αναπροσαρμογές σε σχέση με εταιρικές αναδιοργανώσεις που πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με το ν.δ. 358/1997 με την αναγνώριση των κερδών που πραγματοποίησαν τα πιστωτικά ιδρύματα σύμφωνα με τον νόμο 218/1990.

(7) Επίσημη Εφημερίδα της Ιταλικής Δημοκρατίας αριθ. 276 της 21.11.2000.

- (49) Επιπλέον, το άρθρο 20 του νόμου 342/2000 ορίζει λεπτομερείς κανόνες για τον φόρο αντικατάστασης επί των υπεραξιών προς καταβολή και για τη σχετική φορολογική πίστωση υπέρ των μετόχων που λαμβάνουν μερίσματα τα οποία προκύπτουν από τις αναγνωρισθείσες υπεραξίες.

Αναπροσαρμογές σύμφωνα με τον νόμο 448/2001

- (50) Ο νόμος 448/2001, της 28ης Δεκεμβρίου 2001, παρέτεινε τις προβλεπόμενες από τον νόμο 342/2000 προθεσμίες των καθεστώτων αναπροσαρμογής σε ότι αφορούσε τα στοιχεία ενεργητικού εγγεγραμμένα στους ισολογισμούς των εταιρειών, η αξία των οποίων δεν είχε ακόμα αναπροσαρμοστεί.
- (51) Ιδίως, το άρθρο 3 εδάφιο 11 του νόμου 448/2001 ορίζει ότι το καθεστώς αναπροσαρμογής που προβλέπεται στα άρθρα από 17 έως 20 του νόμου 342/2000 εφαρμόζεται τόσο στα μη αναγνωρισθέντα σχετικά με τα στοιχεία ενεργητικού κέρδη και τις μετοχές που προκύπτουν από αναδιοργανώσεις του τραπεζικού τομέα, σύμφωνα με τον νόμο 218/1990, όσο και στα στοιχεία ενεργητικού που προκύπτουν από άλλες αναδιοργανώσεις που είχαν πραγματοποιηθεί σύμφωνα με το ν. δ. 358/1997 και που ήταν ακόμα υπό κατοχή στις 31 Δεκεμβρίου 2001. Ο νόμος 448/2001 ορίζει ότι οι οφειλόμενοι φόροι αντικατάστασης για τα αναγνωρισθέντα κέρδη καθορίζονται αντιστοίχως στο 12 % σε περίπτωση διπλής αναπροσαρμογής (αναπροσαρμογής τόσο των στοιχείων ενεργητικού ιδιοκτησίας της λαμβάνουσας εταιρείας όσο και των μετοχών που ελήφθησαν από την εταιρεία που κατείχε τη συμμετοχή ή από την εισφέρουσα εταιρεία) και στο 9 % σε περίπτωση μεμονωμένης αναπροσαρμογής (δηλαδή περιορισμένης στα στοιχεία ενεργητικού που κατείχε η λαμβάνουσα εταιρεία) αντί για τον φόρο επιχειρήσεων 41 % που ίσχυε τη στιγμή της αναπροσαρμογής (αποτελούμενο από 36 % για φόρο επιχειρήσεων και 5 % για τοπικό φόρο επί των παραγωγικών δραστηριοτήτων).

Αναπροσαρμογές σύμφωνα με τον νόμο 350/2003

- (52) Τέλος, το άρθρο 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003 ορίζει ότι το καθεστώς αναπροσαρμογής που προβλέπεται στο άρθρο 17 του νόμου 342/2000 μπορούσε να εφαρμοστεί και στα πραγματοποιηθέντα, αλλά μη αναγνωρισθέντα φορολογικά κέρδη, που αφορούσαν τα στοιχεία ενεργητικού εμπλεκόμενα στις αναδιοργανώσεις του τραπεζικού τομέα, σύμφωνα με τον νόμο 218/1990, και τα οποία εμφανίζονταν ακόμα στον ισολογισμό της τρέχουσας χρήσης κατά την ημερομηνία της 31ης Δεκεμβρίου 2003. Ο νόμος 350/2003 ορίζει ότι ο φόρος αντικατάστασης επί των υπεραξιών σχετικών με τις αναπροσαρμογές αυτών των κερδών αναρχόταν σε 12 % σε περίπτωση διπλής αναπροσαρμογής (αναπροσαρμογής τόσο των κατεχόμενων από το πιστωτικό ίδρυμα στοιχείων ενεργητικού όσο και των μετοχών που είχαν ληφθεί από την εισφέρουσα τράπεζα) και στο 9 % σε περίπτωση μεμονωμένης αναπροσαρμογής (δηλαδή περιορισμένης στα κατεχόμενα από το πιστωτικό ίδρυμα στοιχεία ενεργητικού). Το άρθρο 26 του νόμου 350/2003 δεν προέβλεπε ωστόσο καμία άλλη αναπροσαρμογή των στοιχείων

ενεργητικού σε σχέση με γενικές εταιρικές αναδιοργανώσεις σύμφωνα με το ν.δ. 358/1997.

- (53) Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003, οι ιστορικές υπεραξίες, που πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με τον νόμο 218/1990, όσον αφορά την εισφορά ακινητοποιήσεων και άλλα τραπεζικά στοιχεία ενεργητικού σε ιδιωτικά πιστωτικά ιδρύματα νεοσυσταθέντα ή ήδη υφιστάμενα έναντι μετοχών αυτών των ιδρυμάτων, μπορούσαν να αναγνωρισθούν φορολογικά μέσω καταβολής των φόρων αντικατάστασης 12 % ή 9 % αντί για τον φόρο επιχειρήσεων 37,25 % που ίσχυε εκείνη την περίοδο (33 % φόρος επιχειρήσεων συν 4,25 % τοπικός φόρος επί των παραγωγικών δραστηριοτήτων). Ο νόμος 350/2003 προέβλεπε επιπλέον ότι ο φόρος αντικατάστασης έπρεπε να καταβληθεί σε τρεις δόσεις (50 % το 2004, 25 % το 2005 και 25 % το 2006), χωρίς πληρωμή τόκων.
- (54) Βάσει των πληροφοριών που παρέσχον οι ιταλικές αρχές, 9 τραπεζικοί όμιλοι αναπροσάρμοσαν τα στοιχεία ενεργητικού τους δυνάμει του άρθρου 26 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003 μέσω καταβολής του φόρου αντικατάστασης 9 % επί των υπεραξιών (μεμονωμένη αναπροσαρμογή). Οι σχετικές αναγνωρισθείσες υπεραξίες ανέρχονται συνολικά σε πλέον των 2 059 εκατ. ευρώ. Οι εννέα δικαιούχοι κατέβαλαν φόρο αντικατάστασης ίσον με 180 615 534 ευρώ. Για να υπολογισθεί το πραγματικό ισοδύναμο των φόρων στα πλαίσια των κρατικών ενισχύσεων, οι προς καταβολή δόσεις το 2005 και το 2006 πρέπει να προσαυξηθούν κατά το επιτόκιο αναφοράς 3,7 % για την ανάκτηση των παρανόμων ενισχύσεων όπως προβλέπεται από τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 794/2004 της Επιτροπής⁽⁸⁾. Ο φόρος που πραγματικά κατεβλήθη ανέρχεται κατά συνέπεια σε 185 505 996 ευρώ⁽⁹⁾, που αντιπροσωπεύει το ποσό αναφοράς για τον υπολογισμό της ενδεχόμενης ενίσχυσης εκφρασμένο σε ισοδύναμο επιχορήγησης.

Επανεκτιμήσεις σύμφωνα με τον νόμο 350/2003

- (55) Το άρθρο 2 εδάφιο 25 του νόμου 350/2003 ορίζει ότι όλες οι εταιρείες που υπόκεινται σε φόρο δύνανται να επανεκτιμήσουν τις φορολογητέες αξίες των υφισταμένων στοιχείων του ενεργητικού τους στις 31 Δεκεμβρίου 2002, για να τα καταλογίσουν στην πραγματική τους αξία εκείνης της στιγμής, μέσω καταβολής του φόρου αντικατάστασης 19 % σε περίπτωση επανεκτίμησης των αποσβέσιμων στοιχείων ενεργητικού και 15 % σε περίπτωση μη αποσβέσιμων στοιχείων ενεργητικού, πληρωτέου σε τρεις δόσεις (50 % το 2004, 25 % το 2005 και 25 % το 2006).

⁽⁸⁾ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 794/2004 της Επιτροπής, της 21ης Απριλίου 2004, σχετικά με την εφαρμογή του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 659/1999 του Συμβουλίου, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 93 της συνθήκης ΕΚ (κεφάλαιο V — Επιτόκιο ανάκτησης των παράνομων ενισχύσεων) (ΕΕ L 140 της 30.4.2004, σ. 1).

⁽⁹⁾ Τα καταβληθέντα ποσά είναι τα εξής: α) 92 760 506 ευρώ το 2004· β) 46 380 253 ευρώ πληρωτέα το 2005, που αντιστοιχούν σε καθαρή τρέχουσα αξία 44 725 412 ευρώ το 2004· και γ) 46 380 253 ευρώ πληρωτέα το 2006, που αντιστοιχούν σε καθαρή τρέχουσα αξία 43 129 616,9 ευρώ το 2004.

(56) Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, οι επανεκτιμήσεις είναι έκτακτες πράξεις που επιτρέπονται περιστασιακά από ειδικά φορολογικά μέτρα για να συμβιβάσουν την ιστορική αξία των στοιχείων ενεργητικού με την τρέχουσα αξία τους. Η φορολογική επανεκτίμηση είναι διαφορετική από την αναπροσαρμογή, αφού στην πρώτη περίπτωση η φορολογητέα αξία των στοιχείων ενεργητικού μιας εταιρείας μπορεί να προσαρμοστεί στην αγοραία αξία κατά τη στιγμή της επανεκτίμησης, ενώ στη δεύτερη περίπτωση η φορολογικώς αναγνωρισμένη υπεραξία δεν μπορεί να υπερβεί την αξία που προκύπτει στην περίπτωση μιας προηγούμενης πράξης, όπως για παράδειγμα μιας αναδιοργάνωσης.

3. ΛΟΓΟΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΙΝΗΣΗ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

(57) Με την απόφαση της 30ής Μαΐου 2007 ⁽¹⁰⁾ η Επιτροπή κίνησε τη διαδικασία επίσημης έρευνας του άρθρου 88 παράγραφος 2 της συνθήκης ΕΚ σχετικά με το καθεστώς φορολογικής αναπροσαρμογής που προβλέπεται στο άρθρο 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003, αφού αυτό το καθεστώς φαινόταν να πληροί τους αναγκαίους όρους για να θεωρηθεί κρατική ενίσχυση σύμφωνα με το άρθρο 87 παράγραφος 1 της συνθήκης ΕΚ και, επιπλέον, η συμβιβασιμότητά του με την κοινή αγορά εμφανιζόταν αμφίβολη, αφού δεν φαινόταν δυνατή η εφαρμογή καμίας από τις παρεκκλίσεις του άρθρου 87 παράγραφοι 2 και 3 της συνθήκης ΕΚ.

(58) Ειδικότερα, η Επιτροπή θεώρησε ότι το άρθρο 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003 χορηγούσε ένα οικονομικό πλεονέκτημα, ίσο με τη διαφορά μεταξύ του φόρου που πραγματικά κατεβλήθη το 2004 για την αναπροσαρμογή της αξίας των στοιχείων ενεργητικού και του οφειλόμενου τακτικού φόρου εάν η ίδια αναπροσαρμογή είχε εκτελεστεί ελλείψει των διατάξεων του ίδιου άρθρου 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003. Ο τακτικός φορολογικός συντελεστής που εφαρμόζονταν το 2004 στα εν λόγω κέρδη θα ήταν 37,25 % (αποτελούμενος από τον φόρο επιχειρήσεων 33 % και από 4,25 % για τον τοπικό φόρο επί των παραγωγικών δραστηριοτήτων), ενώ ο φόρος αντικατάστασης που πραγματικά κατεβλήθη ανήλθε σε 9 %. Επιπλέον, σύμφωνα με τον νόμο 350/2003, ο φόρος αντικατάστασης κατεβλήθη σε τρεις δόσεις (50 % το 2004, 25 % το 2005 και 25 % το 2006) άτοκα, ενώ ο εφαρμόσιμος φόρος ελλείψει των διατάξεων του άρθρου 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003 θα οφειλόταν εξ ολοκλήρου το 2004. Η Επιτροπή υπολόγισε ότι η αξία, μετατρεπόμενη σε ισοδύναμο επιχορήγησης, του φόρου που πραγματικά κατεβλήθη από τους εννέα δικαιούχους του υπό εξέταση καθεστώτος ανερχόταν σε 185 505 996 ευρώ, ενώ ο τακτικός φόρος θα ήταν 771 991 022 ευρώ (37,25 % του πραγματοποιηθέντος κέρδους, ίσου με πλέον των 2 059 εκατ. ευρώ). Συνεπώς, η διαφορά μεταξύ τακτικού φόρου και του πραγματικά καταβληθέντος φόρου είναι ίση με 586 485 026 ευρώ.

(59) Η Επιτροπή θεώρησε επίσης ότι, ενώ οι φορολογικές αναπροσαρμογές που χορήγησαν πλεονέκτημα στους δικαιούχους δυνάμει των προαναφερθέντων νόμων 342/2000 και 448/2001 συνιστούσαν απλά γενικά φορολογικά μέτρα με σκοπό την εξασφάλιση μια δίκαιης φορολογίας των πραγματοποιηθεισών υπεραξιών, της αναπροσαρμογής σύμφωνα με το άρθρο 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003 προοριζόμενης αποκλειστικά για τις τράπεζες που αποτελούσαν αντικείμενο των αναδιοργανώσεων που διέπονται από τον νόμο 218/1990 και, κατά συνέπεια, δεν μπορούσε να θεωρηθεί ως μέτρο γενικού χαρακτήρα ούτε διασφάλιζε ίση μεταχείριση μεταξύ των υπό εξέταση υπεραξιών και εκείνων που πραγματοποιήθηκαν μέσω άλλων συγκρίσιμων εταιρικών αναδιοργανώσεων. Επιπλέον, σύμφωνα με την Επιτροπή, το γεγονός ότι ορισμένες ιταλικές τράπεζες είχαν εξοφλήσει το φορολογικό τους χρέος σχετικά με μη αναγνωρισθείσες υπεραξίες εγγεγραμμένες στους προϋπολογισμούς τους, μέσω πληρωμής ενός (μειωμένου) ονομαστικού φόρου μπορούσε να τις καταστήσει περισσότερο ελκυστικές για εξαγορά, προκαλώντας στρεβλώσεις στην αγορά των εξαγορών του τραπεζικού τομέα.

(60) Έτσι, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το υπό εξέταση καθεστώς μπορούσε να συνιστά κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη με την κοινή αγορά και κίνησε, κατά συνέπεια, τη διαδικασία του άρθρου 88 παράγραφος 2 της συνθήκης (ΕΚ). Η Επιτροπή γνωστοποίησε ότι, σε περίπτωση που κατά το κλείσιμο της προαναφερθείσας διαδικασίας κατέληγε στο συμπέρασμα ότι το υπό εξέταση καθεστώς συνιστούσε ασυμβίβαστη κρατική ενίσχυση, θα ήταν αναγκαίο να προβεί σε ανάκτηση, σύμφωνα με το άρθρο 14 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 659/1999 του Συμβουλίου, της 22ας Μαρτίου 1999, σχετικά με τις λεπτομέρειες εφαρμογής του άρθρου 93 της συνθήκης ΕΚ ⁽¹¹⁾. Ωστόσο, υπό το πρίσμα της πρακτικής σχετικά με ορισμένα καθεστώτα φορολογικών ενισχύσεων ⁽¹²⁾, η ανάκτηση θα έπρεπε να αφορά μόνο τους φόρους χαμηλότερους σε σχέση με το ποσό που ο δικαιούχος του καθεστώτος θα είχε καταβάλει εάν είχε επωφεληθεί άλλων φορολογικών καθεστώτων που ίσχυαν εκείνη την περίοδο και υπό τον όρο ότι αυτό δεν θα οδηγούσε την ανακατασκευή καθαρά υποθετικών επιλογών που θα μπορούσαν να είχαν κάνει οι δικαιούχοι του εν λόγω καθεστώτος ⁽¹³⁾. Η Επιτροπή κάλεσε τις ιταλικές αρχές κ. τους ενδιαφερόμενους να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους για το κατά πόσον η ανάκτηση της παράνομα χορηγηθείσας ενίσχυσης μπορούσε να περιοριστεί αποκλειστικά στη διαφορά μεταξύ του φόρου που θα είχε πληρωθεί σύμφωνα με το καθεστώς επανεκτίμησης που προβλέπεται στο άρθρο 2 εδάφιο 25 του νόμου 350/2003 και του πραγματικά καταβληθέντος φόρου αντικατάστασης από τα δικαιούχα πιστωτικά ιδρύματα σύμφωνα με το καθεστώς αναπροσαρμογής που προβλέπεται στο άρθρο 2 εδάφιο 26 του ίδιου νόμου 350/2003.

⁽¹¹⁾ ΕΕ L 83 της 27.3.1999, σ. 1.

⁽¹²⁾ Βλέπε τμήμα VI της απόφασης 2006/748/ΕΚ της Επιτροπής, της 4ης Ιουλίου 2006, σχετικά με την κρατική ενίσχυση C 30/04 (πρώην NN 34/04) που χορήγησε η Πορτογαλία, με την οποία απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων για την υπεραξία πράξεων/συναλλαγών που πραγματοποιούν οι δημόσιες επιχειρήσεις (ΕΕ L 307 της 7.11.2006, σ. 219).

⁽¹³⁾ Βλέπε σημεία 113 έως 119 της απόφασης του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου, της 15ης Δεκεμβρίου 2005, στην υπόθεση C-148/04, Unicredito Italiano SpA/Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1, Συλλογή 2005, σ. I-11137.

⁽¹⁰⁾ Βλέπε υποσημείωση 1.

4. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΙΤΑΛΙΑΣ

(61) Οι ιταλικές αρχές στις παρατηρήσεις που διαβίβασαν στην ουσία α) απέρριψαν την εξομοίωση του υπό εξέταση καθεστώτος με κρατική ενίσχυση και β) επισήμαναν, δευτερευόντως, ότι το ενδεχόμενο χορηγηθέν πλεονέκτημα ήταν αρκετά μικρότερο εκείνου που υπολόγισε προσωρινά η Επιτροπή και κατά συνέπεια έπρεπε να θεωρηθεί αμελητέο («ήσσονος σημασίας»).

(62) Η Ιταλία υποστήριξε συγκεκριμένα ότι το άρθρο 2 εδάφιο 25 του νόμου 350/2003 επέτρεπε σιωπηρώς σε όλες τις εταιρείες που είχαν λάβει μέρος σε εταιρικές αναδιοργανώσεις να επωφεληθούν της δυνατότητας να αναπροσαρμόσουν την αξία των στοιχείων του ενεργητικού τους. Το άρθρο 2 εδάφιο 25 του προαναφερθέντος νόμου γενίκευε —σύμφωνα με τις ιταλικές αρχές— τη δυνατότητα αναπροσαρμογής των φορολογητέων αξιών με τις λογιστικές αξίες, μέσω σιωπηρής αναφοράς στο άρθρο 14 του νόμου 342/2000, το οποίο ορίζει την αναγνώριση των υπεραξιών που ανεστάλησαν κατόπιν αναδιοργανώσεων φορολογικώς ουδετέρων και, γι' αυτό, αφορούσε όλες τις μη αναπροσαρμογές που προέκυπταν από τις εταιρικές αναδιοργανώσεις που πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με το ν.δ. 358/1977.

(63) Σύμφωνα με την Ιταλία, ήταν δυνατόν να γίνει χρήση αυτού του γενικού καθεστώτος αναπροσαρμογής, σύμφωνα με το άρθρο 12 του νόμου 342/2000, μέσω καταβολής φόρου αντικατάστασης 19 % σε περίπτωση επανεκτίμησης των αποσβέσιμων στοιχείων ενεργητικού και 15 % σε περίπτωση μη αποσβέσιμων στοιχείων ενεργητικού, πληρωτέου σε τρεις δόσεις (50 % το 2004, 25 % το 2005 και 25 % το 2006). Συνεπώς, για τις ιταλικές αρχές το καθεστώς του άρθρου 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003 έπρεπε να αξιολογηθεί υπό το πρίσμα του καθεστώτος αναπροσαρμογής που εισήχθη σιωπηρώς από το άρθρο 14 του νόμου 342/2000 παρά να γίνει σύγκρισή του με το γενικό καθεστώς φορολογικής επανεκτίμησης για τις εταιρείες του άρθρου 2 εδάφιο 25 του ίδιου νόμου 350/2003, όπως είχε αντιθέτως υποστηρίξει η Επιτροπή. Τόσο το σιωπηρό καθεστώς αναπροσαρμογής όσο και το ρητό καθεστώς επανεκτίμησης προέβλεπαν, σύμφωνα με την Ιταλία, την εφαρμογή των ιδίων φόρων αντικατάστασης με τους ήδη περιγραφέντες φορολογικούς συντελεστές του 19 % και του 15 %. Αντίθετα με όσα υποστήριξε η Επιτροπή στην απόφαση κίνησης της διαδικασίας επίσημης έρευνας, ωστόσο, για τις ιταλικές αρχές το ενδεχόμενο πλεονέκτημα που χορηγείται από το άρθρο 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003 θα ήταν ίσον μόνο με τη διαφορά μεταξύ του φόρου αντικατάστασης 9 % που κατεβλήθη από τις δικαιούχες τράπεζες επί των μη αναγνωρισθέντων κερδών τους και του φόρου 15 % πληρωτέου επί των ιδίων κερδών ενδεχομένως πραγματο-

ποιηθέντων από όλες τις άλλες επιλέξιμες να τύχουν αναπροσαρμογής των αξιών των στοιχείων του ενεργητικού τους εταιρείες. Αυτή η διαφορά θα έπρεπε κατόπιν να μειωθεί περαιτέρω λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι οι δικαιούχες τράπεζες είχαν καταβάλει φόρο σχετικά υψηλότερο επί του 15 % των αρχικώς πραγματοποιηθεισών υπεραξιών, διαφορετικά απ' όλες τις άλλες εταιρείες οι οποίες αντιθέτως μπόρεσαν να επιλέξουν το καθεστώς της πλήρους φορολογικής ουδετερότητας που προβλέπει το ν.δ. 358/1997.

(64) Επιπλέον, η Ιταλία θεωρεί ότι οι αναπροσαρμογές που προβλέπονται για τις υπεραξίες που προκύπτουν από τις αναδιοργανώσεις του τραπεζικού τομέα που πραγματοποιούνται σύμφωνα με τον νόμο 218/1990 δεν μπορούν να συγκριθούν με εκείνες των άλλων μέτρων που προβλέπονται για την αναγνώριση των υπεραξιών, για δύο λόγους: Κατ' αρχήν, γιατί οι εν λόγω αναδιοργανώσεις του τραπεζικού τομέα ήταν, από τη φύση τους, ειδικές και συνεπώς μη συγκρίσιμες με τις άλλες, και κατά δεύτερον, επειδή τα φορολογικά μέτρα που προορίζονται για την αναβολή της αναγνώρισης των πραγματοποιηθεισών υπεραξιών ήταν συγκεκριμένα γι' αυτές τις αναδιοργανώσεις, αφού προέβλεπαν ένα καθεστώς μερικής φορολογικής ουδετερότητας τόσο για τον εισφέροντα οργανισμό όσο και για τον λαμβάνοντα οργανισμό.

(65) Όσον αφορά τη μοναδικότητα του χαρακτήρα των αναδιοργανώσεων του τραπεζικού τομέα, οι ιταλικές αρχές δηλώνουν ότι το μέτρο αφορούσε αποκλειστικά ορισμένες πράξεις αναδιοργάνωσης πιστωτικών ιδρυμάτων που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της 22ας Αυγούστου 1990 και της 31ης Δεκεμβρίου 1995, πράξεις των οποίων βασικός στόχος ήταν η ιδιωτικοποίηση του τομέα των πιστωτικών ιδρυμάτων δημοσίου δικαίου στην Ιταλία. Θεωρήθηκε ότι η πιο κατάλληλη νομική μορφή που έπρεπε να λάβουν τα πιστωτικά ιδρύματα δημοσίου δικαίου στην Ιταλία ήταν η μορφή της ανώνυμης εταιρείας, γιατί μπορούσε έτσι να εξασφαλισθεί η γέννηση ιδιωτικών τραπεζικών ομίλων στη χώρα και να προαχθεί η ίση μεταχείριση με τις άλλες τράπεζες στην κοινή αγορά. Σύμφωνα με τον νόμο 218/1990 οι μετοχές των πιστωτικών ιδρυμάτων πρώην δημοσίου δικαίου καταλογίσθηκαν, μετά από την αναδιοργάνωσή τους, άμεσα σε εταιρείες στις οποίες υπερίσχυε ή όχι η δημόσια ιδιοκτησία ή σε νεοσυσταθέντα τραπεζικά ιδρύματα ή ακόμα σε προϋπάρχοντα ιδιωτικά τραπεζικά ιδρύματα στα οποία τη δημόσια ιδιοκτησία είχαν διάφοροι τοπικοί φορείς. Τόσο στο κράτος όσο και στα ιδρύματα είχε ανατεθεί το προσωρινό καθήκον να διαχειριστούν και να πωλήσουν σταδιακά στην αγορά τις μετοχές αυτών των νεοσυσταθεισών εταιρειών για να επιτρέψουν τη σταθεροποίηση του τραπεζικού τομέα και τη γέννηση τραπεζικών ομίλων στην Ιταλία.

- (66) Ο ιδιαίτερος χαρακτήρας του καθεστώτος φορολογικής ουδετερότητας γι' αυτές τις τραπεζικές αναδιοργανώσεις εδικαιολογείτο από το γεγονός ότι εκείνη την εποχή δεν υπήρχε ένα γενικό καθεστώς που να εγγυόταν την ουδετερότητα των εταιρικών αναδιοργανώσεων και των εισφορών κλάδων δραστηριοτήτων. Πρόθεση του ιταλού νομοθέτη ήταν να διευκολύνει την ιδιωτικοποίηση ορισμένων πιστωτικών ιδρυμάτων δημοσίου δικαίου αναδιοργανώνοντάς τα και δίδοντάς τους τη νέα νομική μορφή ανωνύμων εταιρειών ιδιωτικού δικαίου, αποφεύγοντας όμως ταυτόχρονα τη χορήγηση μη αναγκαίων πλεονεκτημάτων σ' αυτά τα ίδια ιδρύματα. Ο νομοθέτης προέβλεψε, με στόχο την πρόληψη στρεβλώσεων του ανταγωνισμού έναντι άλλων πιστωτικών ιδρυμάτων ιδιωτικού δικαίου: α) μία μερική φορολογική ουδετερότητα τόσο για τον εισφέροντα οργανισμό όσο και για τον λαμβάνοντα (15 % των πραγματοποιηθεισών υπεραξιών αναγνωριζόταν φορολογικώς και εφορολογείτο με τον τακτικό φορολογικό συντελεστή ίσον εκείνη την εποχή με 52,2 %), β) την εγγραφή των μη αναγνωρισθεισών υπεραξιών σε ένα ειδικό αποθεματικό αναστολής του φόρου, και γ) την επέκταση του ιδίου καθεστώτος μερικής φορολογικής ουδετερότητας στις αναδιοργανώσεις πιστωτικών ιδρυμάτων μη δημοσίου δικαίου, για να διασφαλίσει την ισότητα της φορολογικής μεταχείρισης στις εταιρικές αναδιοργανώσεις στις οποίες μπορούσαν να συμμετάσχουν πιστωτικά ιδρύματα τόσο δημοσίου όσο και ιδιωτικού δικαίου.
- (67) Οι ιταλικές αρχές συμφωνούν με τα συμπεράσματα της Επιτροπής κατά τα οποία τα καθεστώτα φορολογικής ουδετερότητας που προβλέπονται από τον νόμο 218/1990 και από το ν.δ. 358/1999 δεν συνιστούν κρατικές ενισχύσεις αφού δικαιολογούνται από την εγγενή λογική του φορολογικού συστήματος (σημείο 30 της απόφασης κίνησης της διαδικασίας επίσημης έρευνας). Ωστόσο, οι ιταλικές αρχές θεωρούν ότι, εάν ακριβώς αυτά τα συμπεράσματα είναι σωστά, τότε και το καθεστώς φορολογικής αναπροσαρμογής που προβλέπεται στο άρθρο 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003 δεν πρέπει να θεωρηθεί κρατική ενίσχυση αφού αποτελεί το απαραίτητο συμπλήρωμα του καθεστώτος μερικής φορολογικής ουδετερότητας που προβλέπεται στο άρθρο 7 εδάφιο 2 του νόμου 218/1990 και αφού, επιπλέον, πρέπει να ληφθεί υπόψη ο ιδιαίτερος χαρακτήρας των προαναφερθεισών αναδιοργανώσεων του τραπεζικού τομέα.
- (68) Η Ιταλία επισημαίνει πώς οι μοναδικές υπεραξίες που μπορούσαν να αναπροσαρμοστούν ήταν οι ιστορικές υπεραξίες —που προέκυπταν από τις αρχικές αναδιοργανώσεις (που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της 22ας Αυγούστου 1990 και της 31ης Δεκεμβρίου 1995)— οι οποίες είχαν παραμείνει μετά από την αναγνώριση και, κατά συνέπεια, που υπέκειντο σε φόρο 15 % των υπεραξιών. Η επιβολή μειωμένου φόρου αναστολής θα ήταν πλήρως αιτιολογημένη από τον ιδιαίτερο χαρακτήρα αυτών των υπεραξιών, οι οποίες δεν είναι κέρδη χρήσεως αλλά κέρδη πραγματοποιηθέντα κατά τα προηγούμενα έτη, και ιδίως από τον ιδιαίτερο χαρακτήρα των αναδιοργανώσεων του τραπεζικού τομέα που διέπονται από τον νόμο 218/2000, λόγω των οποίων κατεβλήθη φόρος 52,2 % επί του 15 % των πραγματοποιηθεισών υπεραξιών. Εξαγομένου του μέσου όρου του εφαρμοζόμενου φορολογικού συντελεστή του 52,2 % και των φορολογικών συντελεστών 9 % και 12 % των φόρων αντικατάστασης που προβλέπονται στο άρθρο 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003 επί του υπολοίπου 85 % των υπεραξιών, ο εφαρμοζόμενος συνολικός φορολογικός συντελεστής θα κυμαινόταν μεταξύ του 15,48 % και του 17,85 %: Δηλαδή σύμφωνα με την Ιταλία, φορολογικοί συντελεστές, ουσιαστικά συγκρίσιμοι με εκείνους του 15 % και του 19 % που εφαρμόζονται σύμφωνα με το καθεστώς σιωπηρής αναπροσαρμογής που προβλέπεται στον νόμο 350/2003 στην περίπτωση, αντιστοίχως, των αποσβέσιμων και μη αποσβέσιμων στοιχείων ενεργητικού όλων των εταιρειών.
- (69) Επιπλέον, οι ιταλικές αρχές θεωρούν ότι το καθεστώς αναπροσαρμογής του άρθρου 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003 είναι λιγότερο ευέλικτο αφού επιβάλλει υποχρεωτικώς την αναπροσαρμογή όλων των υπολοίπων υπεραξιών που προκύπτουν από την αρχική αναδιοργάνωση, ενώ το καθεστώς της σιωπηρής αναπροσαρμογής του άρθρου 2 εδάφιο 25 του ίδιου νόμου προβλέπει τη δυνατότητα αναπροσαρμογής της αξίας των ατομικών στοιχείων ενεργητικού που παρουσιάζουν μεγαλύτερη πραγματική αξία. Σύμφωνα με την Ιταλία, μια τέτοια ευελιξία θα ήταν άκρως πλεονεκτική για τις δικαιούχες εταιρείες, από τη στιγμή που αυτές θα όφειλαν να επιλέξουν την αναπροσαρμογή μόνο των αποσβέσιμων στοιχείων ενεργητικού και όχι εκείνων των οποίων η πώληση θα είχε οδηγήσει σε κέρδη, απαλλασσόμενα εν πάση περιπτώσει του φόρου. Για παράδειγμα, σύμφωνα με το προαναφερθέν καθεστώς απαλλαγής των συμμετοχών που ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2004, η πώληση των ειδικών συμμετοχών απαλλάσσεται του φόρου κατά 95 % και, συνεπώς, σε μία εταιρεία δεν θα συνέφερε να καταβάλει τον φόρο για την αναγνώριση κερδών σχετικά με στοιχεία ενεργητικού που θα ήταν σε κάθε περίπτωση σχεδόν συνολικώς απαλλασσόμενα του φόρου. Σύμφωνα με τις ιταλικές αρχές η διαφορά δεν είναι αμελητέα, δεδομένου ότι πολλά εκ των στοιχείων ενεργητικού που χορηγήθηκαν, ιστορικά, κατά τη δεκαετία 1990, στα νεοσυσταθέντα πιστωτικά ιδρύματα αποτελούνταν από ειδικές συμμετοχές εταιρειών και κατά συνέπεια σχεδόν συνολικά απαλλασσόμενες του φόρου μετά τη φορολογική μεταρρύθμιση του 2003 που περιεγράφη προηγουμένως.
- (70) Τέλος, οι ιταλικές αρχές θεωρούν ότι, ακόμη και σε περίπτωση που η Επιτροπή κατέληγε στο συμπέρασμα ότι ο καταβληθείς συντελεστής φόρου σύμφωνα με το άρθρο 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003 ήταν ευνοϊκότερος εκείνου που εφαρμοζόταν σύμφωνα με το «γενικό» καθεστώς αναπροσαρμογής που προβλέπεται στο άρθρο 2 εδάφιο 25 του ίδιου νόμου, η διαφορά εκ των πραγμάτων θα ήταν αμελητέα και θα έπρεπε κατά συνέπεια να θεωρηθεί ως ενίσχυση «ήσσονος σημασίας».

5. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΜΕΝΩΝ

(71) Στις παρατηρήσεις τους οι ενδιαφερόμενοι προέβησαν σειρά επιχειρημάτων με σκοπό να απορρίψουν την εξομίωση του καθεστώτος της υπό εξέταση φορολογικής αναπροσαρμογής με κρατική ενίσχυση. Υποστήριξαν ότι πρόκειται για ένα εθνικό φορολογικό μέτρο που αφορά μια ειδική κατάσταση, έχει δηλαδή στόχο να επιλύσει το πρόβλημα της μη αναπροσαρμογής συγκεκριμένων μη αναγνωρισμένων φορολογητέων αξιών σχετικών με στοιχεία ενεργητικού που ανταλλάχθηκαν τη στιγμή κατά την οποία πραγματοποιήθηκαν ορισμένες εταιρικές αναδιοργανώσεις στον τραπεζικό τομέα. Αυτό το μέτρο, επιπλέον, δεν θα παράσχει κανένα πλεονέκτημα στους εν λόγω τραπεζικούς ομίλους, αφού συνεπάγεται στην πραγματικότητα την πληρωμή συμπληρωματικών εξόδων που, κατά κανόνα, δεν οφείλουν να καταβάλουν οι άλλες επιχειρήσεις που έλαβαν μέρος σε αναδιοργανώσεις παρόμοιας μορφής στο πλαίσιο του γενικού καθεστώτος φορολογικής ουδετερότητας που προβλέπεται στο ν.δ. 358/1997 και στην οδηγία περί συγχωνεύσεων.

(72) Στην ουσία, οι ενδιαφερόμενοι δηλώνουν ότι το υπό εξέταση καθεστώς δεν εφαρμόζεται επιλεκτικά, από τη στιγμή που δικαιολογείται από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του τραπεζικού τομέα και, ιδίως, από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των αναδιοργανώσεων των εν λόγω πιστωτικών ιδρυμάτων. Πάντα σύμφωνα με τους ενδιαφερόμενους, η Επιτροπή σε ορισμένες προηγούμενες αποφάσεις της είχε ήδη θεωρήσει το καθεστώς μερικής φορολογικής ουδετερότητας που προβλέπει ο νόμος 218/1990 συμβιβασίμο με την κοινή αγορά, π.χ. στην απόφαση 2002/581/ΕΚ, της 11ης Δεκεμβρίου 2001, σχετικά με το καθεστώς κρατικών ενισχύσεων που η Ιταλία θέσπισε υπέρ των τραπεζών⁽¹⁴⁾, απόφαση που παραπέμπει από την πλευρά της στην ανακοίνωση της Επιτροπής για την κίνηση της διαδικασίας επίσημης έρευνας σχετικά με ενισχύσεις που αποφάσισε η Ιταλία υπέρ της Banco di Napoli⁽¹⁵⁾.

(73) Επιπλέον, οι ενδιαφερόμενοι δηλώνουν ότι τα πιστωτικά ιδρύματα που αποτελούν αντικείμενο των εν λόγω αναδιοργανώσεων δεν έτυχαν κανενός ειδικού πλεονεκτήματος, όπως προκύπτει από τη σύγκριση μεταξύ του φόρου αντικατάστασης που κατεβλήθη από τις εν λόγω τράπεζες για την αναγνώριση των υπεραξιών τους και τον φόρο που έπρεπε να καταβάλουν άλλες εταιρείες που αποτέλεσαν αντικείμενο ανάλογων αναδιοργανώσεων σε καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας. Οι διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές, σε σχέση με τους προβλεπόμενους για άλλες επιχειρήσεις, που εφαρμόστηκαν το 2003 στις αναδιοργανωθείσες τράπεζες μπορούν να εξηγηθούν με τα διαφορετικά φορολογικά καθεστώτα που ισχύουν για τις δύο σειρές αναδιοργανώσεων. Τα ενδιαφερόμενα μέρη παρατηρούν ότι, ενώ οι μη αναγνωρισθείσες υπεραξίες που προκύπτουν από τις αναδιοργανώσεις που πραγματοποιήθηκαν δυνάμει του ν.δ.

358/1997 ήταν «υπεραξίες ελεύθερα διανεμήσιμες» αφού μπορούσαν να διανεμηθούν στους μετόχους χωρίς περαιτέρω επιβολή φόρου σε επίπεδο της εταιρείας, οι πραγματοποιηθείσες υπεραξίες δυνάμει του νόμου 218/1990 ήταν αντιθέτως «ανασταλείσες υπεραξίες», τόσο για τον λαμβάνοντα όσο και για τον εισφέροντα οργανισμό, μόνο μέχρις ότου αυτές διανεμόνταν στους αντίστοιχους μετόχους.

(74) Η διάκριση μεταξύ ξεχωριστών φορολογικών καθεστώτων εφαρμοζόμενων στις πραγματοποιηθείσες υπεραξίες που προκύπτουν από τις δύο διαφορετικές καταστάσεις επιβεβαιώνεται —σύμφωνα με τους ενδιαφερόμενους— από την ερμηνεία που περιέχεται στην απόφαση αριθ. 82/2000 του ιταλικού Υπουργείου Οικονομικών⁽¹⁶⁾, με την οποία οι φορολογικές αρχές είχαν αναγνωρίσει ότι η διαφορά μεταξύ της εισφερθείσας δίκαιης αγοραίας αξίας ενός κλάδου δραστηριοτήτων και της φορολογητέας αξίας του τελευταίου δεν καθορίζει μια φορολογητέα υπεραξία στο πλαίσιο μιας εισφοράς υπό καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας, αρκεί οι φορολογητέες αξίες να μην αναπροσαρμοσθούν με τη δίκαιη αγοραία αξία ούτε στο επίπεδο του εισφέροντος οργανισμού ούτε στο επίπεδο του λαμβάνοντος οργανισμού. Επιπλέον, η απόφαση καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η διαφορά που πραγματοποιήθηκε μέσω της εισφοράς ενός κλάδου δραστηριοτήτων δεν έχει παρά καθαρά λογιστική σημασία έως ότου τα στοιχεία ενεργητικού του εν λόγω κλάδου πωληθούν πραγματικά και, κατά συνέπεια, η «ανασταλείσα υπεραξία» καταστεί διανεμήσιμη στους μετόχους χωρίς κανένα φορολογικό βάρος στο επίπεδο της εταιρείας. Εξάλλου, το άρθρο 7 εδάφιο 2 του νόμου 218/1990 προβλέπει ρητώς ότι η διαφορά σε λογιστική αξία που προκύπτει από εισφορά σε καθεστώς μερικής φορολογικής ουδετερότητας κατόπιν αναδιαρθρώσεων των εν λόγω πιστωτικών ιδρυμάτων φορολογείται όχι μόνο εάν τα στοιχεία ενεργητικού μεγαλύτερης αξίας εκχωρηθούν αλλά και εάν η υπεραξία διανεμηθεί στους μετόχους.

(75) Σύμφωνα με τις παρατηρήσεις των ενδιαφερομένων, το γεγονός ότι οι φορολογικοί συντελεστές που καθορίζονται από τους νόμους 342/2000 και 448/2001 για τις αναπροσαρμογές του 2000 και του 2001 ήταν οι ίδιοι τόσο για τις αναδιοργανώσεις πιστωτικών ιδρυμάτων όσο και για τις αναδιοργανώσεις που ενδιέφεραν άλλες εταιρείες, ενώ αντιθέτως οι φορολογικοί συντελεστές των αναπροσαρμογών του 2003 εμφανίζονταν περισσότερο πλεονεκτικοί για τις τράπεζες, μπορεί να εξηγηθεί με τις τροποποιήσεις που εισήχθησαν από τη μεταρρύθμιση του φόρου επιχειρήσεων του 2003, που αντικατέστησε το σύστημα καταλογισμού της φορολογικής πίστωσης με τη μέθοδο της απαλλαγής στο 95 % έτσι ώστε να μην λαμβάνει χώρα διπλή φορολογία των μερισμάτων.

⁽¹⁴⁾ Βλέπε το σημείο 32 της αναφερθείσας απόφασης (ΕΕ L 184 της 13.7.2002, σ. 27).

⁽¹⁵⁾ Βλέπε το σημείο 3.2.1 της αναφερθείσας ανακοίνωσης (ΕΕ C 328 της 1.11.1996, σ. 23).

⁽¹⁶⁾ Απόφαση αριθ. 82/E-67004 της 6ης Ιουνίου 2000, που διατίθεται στην τράπεζα δεδομένων σχετικά με τη φορολογία (*Servizio di documentazione tributaria*) του ιταλικού υπουργείου Οικονομικών στην ακόλουθη διεύθυνση στο Διαδίκτυο: <http://dt.finanze.it/doctrib/PDF/Documento.pdf?Request=0&DocumentID=140000082200006FIN110000006700400&Info=1,0,0>

(76) Επιπλέον πάντοτε σύμφωνα με τους ενδιαφερόμενους, οι αναδιοργανούμενες εταιρείες, αντίθετα με τα αναδιοργανούμενα πιστωτικά ιδρύματα, μπορούσαν να διανέμουν τις ιστορικές υπεραξίες τους χωρίς να οφείλουν να καταβάλουν κανένα φόρο επιχειρήσεων, ενώ τα σχετικά μερίσματα — σύμφωνα με το σύστημα καταλογισμού που εφαρμόζονταν μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2003 — θα υπέκειντο σε φορολογία σε επίπεδο του δικαιούχου μετόχου. Στην περίπτωση στην οποία είχε εισπραχθεί φόρος επιχειρήσεων αντικατάστασης ώστε να αναγνωρισθούν φορολογικώς αυτές οι υπεραξίες (όπως συνέβη για τα καθεστώτα φορολογικής αναπροσαρμογής του 2000 και του 2001), ο καταβληθείς φόρος θα είχε καταλογιστεί ως φορολογική πίστωση για το πληρωτέο από τον μέτοχο ποσό κατά τη στιγμή της διανομής του σχετικού μερίσματος. Στο πλαίσιο του προηγούμενου συστήματος καταλογισμού, συνεπώς, ο φόρος στο επίπεδο του μετόχου θα είχε οπωσδήποτε απορροφήσει τον φόρο επιχειρήσεων ο οποίος ενδεχομένως είχε θα καταβληθεί έναντι και, κατά συνέπεια, θα είχε εξομοιώσει τη φορολογική μεταχείριση οποιουδήποτε καθεστώτος αναπροσαρμογής: Αυτό, με τη σειρά του, θα είχε δικαιολογήσει την εφαρμοσιμότητα του ίδιου φορολογικού συντελεστή του φόρου αντικατάστασης τόσο στα πιστωτικά ιδρύματα αντικείμενο αναδιοργάνωσης όσο και σε άλλες εταιρείες που εκείνη την περίοδο ήταν υπό αναδιοργάνωση.

(77) Η κατάσταση φαίνεται να έχει αλλάξει σημαντικά μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2003, με τη θέσπιση του καθεστώτος εξαιρέσεως του 95 % των μερισμάτων εφαρμοστέου στις ανασταλείσες υπεραξίες από αναδιοργάνωση και ακολούθως διανεμηθείσες υπό μορφή μερισμάτων. Από το 2004, ο φόρος επί των πραγματοποιηθεισών υπεραξιών κατόπιν αναδιοργάνωσης εταιρειών διαφορετικών από των εν λόγω τραπεζών, και ακολούθως διανεμηθείσες υπό μορφή μερισμάτων, θα είχε εφαρμοστεί μόνο στο 5 % των υπεραξιών που διανεμήθηκαν ως μέρισμα, αποτελώντας έτσι τον μοναδικό οφειλόμενο φόρο (σε περίπτωση που δεν εφαρμόζονταν κανένας φόρος αντικατάστασης), ενώ επί των υπεραξιών που πραγματοποιήθηκαν από τις αναδιοργανούμενες τράπεζες θα είχε εφαρμοστεί — σε περίπτωση που αυτά τα κέρδη είχαν διανεμηθεί — ο τακτικός φόρος επιχειρήσεων (πάντοτε στην περίπτωση που δεν εφαρμόζονταν φόρος αντικατάστασης). Ο Ιταλός νομοθέτης, για να διορθώσει αυτή την άνιση μεταχείριση, θέσπισε τον φόρο αντικατάστασης σε ονομαστικό (μειωμένο) φορολογικό συντελεστή, που προβλέπεται στο άρθρο 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003, κατά τρόπο ώστε να αναγνωρίζει τις ανασταλείσες υπεραξίες αποκλειστικά για τις εν λόγω τράπεζες που βρίσκονται υπό αναδιοργάνωση, και εξαιρώντας αντίθετα τις ανασταλείσες υπεραξίες δυνάμει του ν.δ. 358/1997 αφού οι τελευταίες, όταν έχουν διανεμηθεί ως μερίσματα, θα υπόκεινται οπωσδήποτε σε μικρότερο φόρο (εξαιρέση του 95 % του μερίσματος από τη φορολογική βάση του εισπράττοντος).

(78) Ανακεφαλαιώνοντας, σύμφωνα με τους ενδιαφερόμενους, το καθεστώς φορολογικής αναπροσαρμογής του 2003 δεν είχε χορηγήσει κανένα πλεονέκτημα στις τράπεζες αντικείμενο αναδιοργάνωσης: αντιθέτως, επρόκειτο για ένα μέτρο προο-

ριζόμενο να θέσει τέλος στις ανισότητες μεταξύ του σημαντικά πιο επαχδούς καθεστώτος φορολογικής αναπροσαρμογής που προβλεπόταν από τον νόμο 218/1990 για τα πιστωτικά ιδρύματα που υπέκειντο σε αναδιοργάνωση και του φορολογικού καθεστώτος, γενικά λιγότερο αυστηρού, που εφαρμόζεται στις υπεραξίες που διανέμονται από τις αναδιοργανούμενες εταιρείες στο πλαίσιο του γενικού καθεστώτος που προβλέπεται από το ν.δ. 358/1997.

(79) Τέλος, οι ενδιαφερόμενοι παρατήρησαν ότι, δευτερευόντως, ακόμη και αν η Επιτροπή κατέληγε στο συμπέρασμα ότι το καθεστώς φορολογικής αναπροσαρμογής του άρθρου 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003 είχε χορηγήσει ειδικό πλεονέκτημα αποκλειστικά στα πιστωτικά ιδρύματα που έλαβαν μέρος σε αναδιοργανώσεις που πραγματοποιήθηκαν δυνάμει του νόμου 218/1990, αυτό το πλεονέκτημα δεν θα ήταν ίσο με εκείνο που υπολογίστηκε προκαταρκτικά από την Επιτροπή, παρά μόνο με τη διαφορά μεταξύ του φόρου που καταβλήθηκε για την αναπροσαρμογή και του φόρου, ξεχωριστού και διακριτού, πληρωτέου για την επανεκτίμηση ατομικών αποσβέσιμων ή μη στοιχείων ενεργητικού δυνάμει του άρθρου 2 εδάφιο 25 του ίδιου νόμου 350/2003. Αυτή η διαφορά θα ισοδυναμούσε με κλάσμα του φόρου επί της πραγματοποιηθείσας επανεκτίμησης και θα έπρεπε μάλλον να μειωθεί κατά το ποσό του καθ' υπερβολή πληρωθέντος φόρου για την αναπροσαρμογή των στοιχείων ενεργητικού ώστε αυτά να μη δημιουργήσουν φορολογητέες υπεραξίες σε περίπτωση που εκχωρηθούν (πάγια περιουσιακά στοιχεία των οποίων η εκχώρηση δημιουργεί απαλλαγμένες υπεραξίες).

6. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ

6.1. Κρατικές ενισχύσεις κατά την έννοια του άρθρου 87 παράγραφος 1 της συνθήκης εκ

(80) Σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου (¹⁷), ένα μέτρο για να θεωρηθεί ότι συνιστά κρατική ενίσχυση πρέπει να πληροί τα κριτήρια που ορίζει το άρθρο 87 παράγραφος 1 της συνθήκης ΕΚ, δηλαδή πρέπει να χορηγείται από το κράτος ή με κρατικούς πόρους, πρέπει να παρέχει πλεονέκτημα που να ευνοεί επιλεκτικά ορισμένες επιχειρήσεις ή κλάδους παραγωγής δίχως αυτό να δικαιολογείται από την εγγενή λογική του φορολογικού καθεστώτος και, τέλος, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό και να επηρεάζει τις συναλλαγές.

Κρατικοί πόροι

(81) Η Επιτροπή θεωρεί ότι το υπό εξέταση μέτρο χρηματοδοτήθηκε προδήλως με κρατικούς πόρους, αφού η πληρωμή ενός ονομαστικού (μειωμένου) φόρου αντικατάστασης στη θέση του τακτικού φόρου επιχειρήσεων επί των υπεραξιών που αναγνωρίστηκαν δυνάμει του άρθρου 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003 ισοδυναμεί με ελάφρυνση του φόρου επιχειρήσεων που αλλιώς θα οφείλετο, εις βάρος των δημοσίων οικονομικών.

(¹⁷) Βλέπε επίσης την απόφαση του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου της 10ης Ιανουαρίου 2006 στην υπόθεση C-222/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato e Cassa di Risparmio di San Miniato SpA, Συλλογή 2006, σ. I-00289, σημείο 129.

Υπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος

(82) Οι ιταλικές αρχές και οι ενδιαφερόμενοι παρατήρησαν ότι στις προηγούμενες αποφάσεις —2000/600/ΕΚ⁽¹⁸⁾, για την κρατική ενίσχυση υπό όρους η Ιταλία χορήγησε στις κρατικές τράπεζες της Σικελίας Banco di Sicilia και Sicilcassa, και 1999/288/ΕΚ⁽¹⁹⁾, για την υπό όρους έγκριση της ενίσχυσης που χορήγησε η Ιταλία στη Banco di Napoli— η Επιτροπή θα είχε εξετάσει και εγκρίνει το καθεστώς μερικής φορολογικής ουδετερότητας που προβλέπεται από τον νόμο 218/1990, από τη στιγμή που είχε καταλήξει στο συμπέρασμα ότι αυτό το μέτρο δεν συνιστούσε κρατική ενίσχυση. Γι' αυτό, ούτε το υπό εξέταση καθεστώς συνιστά κρατική ενίσχυση, αφού δεν αντιπροσωπεύει παρά τη φυσική απόρροια του φορολογικού καθεστώτος αναβολής που ορίζει ο προαναφερθείς νόμος 218/1990.

(83) Το άρθρο 7 εδάφιο 2 του νόμου 218/1990 όριζε ότι οι εισφορές στοιχείων ενεργητικού και μετοχών που πραγματοποιούνταν στο πλαίσιο των εν λόγω αναδιοργανώσεων του τραπεζικού τομέα ετύγγαναν μερικής φορολογικής ουδετερότητας. Αυτό συνεπάγεται τη μερική μη αναγνώριση των πραγματοποιηθεισών υπεραξιών κατόπιν της εισφοράς κλάδων τραπεζικής δραστηριότητας τόσο για τον εισφέροντα οργανισμό όσο και για τον λαμβάνοντα, υπό τον όρο ότι τα στοιχεία ενεργητικού που αποτελούσαν τον εισφερόμενο κλάδο δραστηριότητας αποκτούσαν την ίδια φορολογική αξία με εκείνη που είχαν όταν ήταν της ιδιοκτησίας του εισφέροντος οργανισμού (μεταφερθείσα φορολογική αξία) και οι ληφθείσες μετοχές από αυτόν τον εισφέροντα οργανισμό αποκτούσαν και αυτές την ίδια φορολογική αξία των εισφερόμενων στοιχείων ενεργητικού (φορολογική αξία αντικατάστασης).

(84) Στο πλαίσιο του παρόντος καθεστώτος, δεδομένου ότι δεν παρατηρείται αύξηση των φορολογικών αξιών των στοιχείων ενεργητικού και των ανταλλαχθεισών μετοχών, δεν χορηγείται φορολογικό πλεονέκτημα στους οργανισμούς που έχουν λάβει μέρος στις αναδιοργανώσεις και η φορολογία του πραγματοποιηθέντος κέρδους μετά την εισφορά απλώς αναβάλλεται εν αναμονή της μελλοντικής φορολογικής αναγνώρισης (για παράδειγμα, στην πράξη εκχώρησης των στοιχείων ενεργητικού από μέρους της λαμβάνουσας εταιρείας ή των μετοχών από μέρους του εισφέροντος οργανισμού ή της εισφέρουσας εταιρείας). Από τη στιγμή που δεν παρατηρείται αύξηση της φορολογικής βάσης ούτε για τον εισφέροντα ούτε για τον λαμβάνοντα, δεν προβλέπεται κανένα μέτρο ενίσχυσης που να προκύπτει από την αναβολή της αναγνώρισης του κέρδους σε επίπεδο της εταιρείας.

(85) Αυτή η αναβολή της πληρωμής του φόρου βάσει του καθεστώτος που προβλέπεται από τον νόμο 218/1990 είναι άλλωστε σύμφωνη με τις βασικές αρχές της φορολογίας επιχειρήσεων — σύμφωνα με τις οποίες η φορολογία του εισοδήματος εφαρμόζεται σε όλα τα έσοδα και τα κέρδη που

πραγματοποιούνται από οποιαδήποτε εταιρεία — πλην όμως οι πραγματοποιηθείσες υπεραξίες δεν αναγνωρίζονται φορολογικά αφού δεν παρατηρείται αντίστοιχη αύξηση των φορολογικών αξιών των σχετικών στοιχείων ενεργητικού, έτσι ώστε η υποχρέωση φόρου να μπορεί οπωσδήποτε να λάβει χώρα στη συνέχεια.

(86) Κατόπιν των ανωτέρω, η Επιτροπή επιβεβαιώνει την αρχική αξιολόγηση που διατύπωσε στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας επίσημης έρευνας, δηλαδή ότι α) τόσο η μη αναγνώριση του 85 % των πραγματοποιηθεισών υπεραξιών στο πλαίσιο των πράξεων που διέπονται από τον νόμο 218/1990, β) όσο και η μη αναγνώριση των πραγματοποιηθεισών υπεραξιών στο πλαίσιο των πράξεων που διέπονται από το νομοθετικό διάταγμα 358/1997 δεν συνιστούν κρατική ενίσχυση, αφού οι φορολογικές αξίες των στοιχείων ενεργητικού που ανταλλάχθηκαν παρέμεναν αμετάβλητες⁽²⁰⁾ και, κατά συνέπεια, οι φορολογικές υπεραξίες δεν πραγματοποιήθηκαν και συνεπώς δεν χορηγήθηκε κανένα πλεονέκτημα. Επειδή οι πραγματοποιηθείσες υπεραξίες «πάγωσαν», δεν μπόρεσαν να διανεμηθούν τα σχετικά κέρδη και δεν μπόρεσαν να αποσβεστούν, να υποτιμηθούν ή με άλλο τρόπο να αφαιρεθούν από το φορολογητέο εισόδημα της εταιρείας που προκύπτει από αυτές τις πράξεις τα μερίδια της αυξηθείσας αξίας των στοιχείων ενεργητικού. Η Επιτροπή συμπεραίνει, κατά συνέπεια, ότι η αναβολή του φόρου σχετικά με τη φορολογική ουδετερότητα που εφαρμόζεται δικαιολογείται από την εγγενή λογική του φορολογικού συστήματος και δεν συνιστά κρατική ενίσχυση.

(87) Αντιθέτως, το καθεστώς φορολογικής αναπροσαρμογής που προβλέπεται στο άρθρο 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003 παρέχει το δικαίωμα αύξησης της φορολογικής αξίας για το οποίο θα είχε καταβληθεί ο τακτικός φόρος επιχειρήσεων, σε περίπτωση που δεν ήταν διαθέσιμος ένας ειδικός φόρος αντικατάστασης όπως ο υπό εξέταση φόρος. Η Επιτροπή, για να διευκολύνει τη φορολόγηση των υπεραξιών, εννοεί ότι ο εθνικός νομοθέτης θα μπορεί να εφαρμόσει ένα φόρο αντικατάστασης με φορολογικό συντελεστή περισσότερο συμφέροντα σε σχέση με τον τακτικό συντελεστή. Δεδομένου ότι ο φόρος για μια εκχώρηση συνήθως καταβάλλεται αμέσως αλλά τα φορολογικά πλεονεκτήματα της αύξησης της φορολογικής βάσης των εισφερόμενων στοιχείων ενεργητικού εμφανίζονται μόνο με το πέρασμα του χρόνου — μέσω αφαίρεσης της περιοδικής απόσβεσής τους ή της πράξης εκχώρησης αυτών των στοιχείων ενεργητικού — η κανονική φορολόγηση αυτών των κερδών συνεπάγεται γενικώς μια καθαρή αύξηση του συνολικού φόρου της εισφέρουσας και της λαμβάνουσας επιχείρησης. Ένας φόρος αντικατάστασης — με φορολογικό συντελεστή χαμηλότερο σε σχέση με εκείνον του τακτικού — επί των πραγματοποιηθεισών υπεραξιών κατόπιν εταιρικών αναδιοργανώσεων θα μπορούσε κατά συνέπεια να δικαιολογηθεί, καταρχήν, ως τεχνικό μέτρο που προορίζεται να διευκολύνει τη φορολογική αναγνώριση των υπεραξιών.

⁽¹⁸⁾ ΕΕ L 256 της 10.10.2000, σ. 21.

⁽¹⁹⁾ ΕΕ L 116 της 4.5.1999, σ. 36.

⁽²⁰⁾ Εκεί όπου αντιθέτως η πραγματοποιηθείσα αξία αναγνωρίστηκε και της επιβλήθηκε φόρος, όπως στην περίπτωση του κέρδους του 15 % αναγνωρισμένου στο πλαίσιο των πράξεων που διέπονται από τον νόμο 218/1990.

- (88) Ωστόσο, μια παρόμοια προτιμησιακή φορολογική αναπροσαρμογή μπορεί να αιτιολογηθεί μόνο εάν είναι αντικειμενικά εφαρμόσιμη υπό τους ίδιους όρους με όλες τις συγκρίσιμες φορολογικές αναγνωρίσεις υπεραξιών, όπως εκείνες που προκύπτουν από άλλες αναδιοργανώσεις που δεν προβλέπονται στον νόμο 218/1990 και στις οποίες περιλαμβάνονται οι αναδιοργανώσεις σχετικά με άλλα πιστωτικά ιδρύματα.
- (89) Η Επιτροπή θεωρεί ότι οι αναπροσαρμογές που προβλέπονται στους νόμους 342/2000 και 448/2001 επέτρεψαν στις επιχειρήσεις εμπλεκόμενες σε αναδιοργανώσεις που διέπονται από τον νόμο 218/1990 και από το νομοθετικό διάταγμα 358/1997 να αναγνωρίσουν τις πραγματοποιηθείσες ιστορικές υπεραξίες μέσω πληρωμής ενός φόρου αντικατάστασης ενιαίου για όλες τις εν λόγω επιχειρήσεις. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι αυτές οι αναπροσαρμογές συνιστούσαν γενικά φορολογικά μέτρα και ότι ο φόρος αντικατάστασης εφαρμοζόμενος σε περιορισμένη μορφή — σε σχέση με τον τακτικό φόρο επιχειρήσεων που ίσχυε εκείνη την περίοδο — δεν παρείχε κανένα ανταγωνιστικό πλεονέκτημα στις εν λόγω εταιρείες, αφού εφαρμόστηκε υπό τους ίδιους όρους με εκείνους των επιχειρήσεων που επέλεξαν να αναγνωρίσουν τις ιστορικές υπεραξίες πραγματοποιηθείσες αλλά προσωρινά μη αναγνωρισθείσες δυνάμει των σχετικών διατάξεων του νόμου 218/1990 ή του νομοθετικού διατάγματος 358/1997. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή συμπεραίνει ότι αυτές οι αναπροσαρμογές συνιστούν γενικά φορολογικά μέτρα τα οποία είναι δικαιολογημένα από τη λογική του φορολογικού συστήματος και δεν συνιστούν κρατική ενίσχυση.
- (90) Αντιθέτως, η Επιτροπή θεωρεί ότι η φορολογική αναπροσαρμογή που προβλέπεται στο άρθρο 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003 δεν συνιστά γενικό μέτρο, αφού εφαρμοζόταν αποκλειστικά στις υπεραξίες που πραγματοποιούνταν από ορισμένα πιστωτικά ιδρύματα μόνο μετά από τις αναδιοργανώσεις που είχαν πραγματοποιηθεί μόνο δυνάμει του νόμου 218/1990.
- (91) Ιδίως, η Επιτροπή θεωρεί ότι το υπό εξέταση φορολογικό καθεστώς χορήγησε ένα πλεονέκτημα ίσο με τη διαφορά μεταξύ του πραγματικά καταβληθέντος φόρου για την αναπροσαρμογή της αξίας των στοιχείων ενεργητικού και του τακτικού φόρου που θα είχε πληρωθεί εάν η ίδια αναπροσαρμογή είχε πραγματοποιηθεί ελλείψει των διατάξεων του άρθρου 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003. Ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής που εφαρμοζόταν το 2004 σ' αυτά τα κέρδη θα ήταν 37,25 % (αποτελούμενος από τον φόρο επιχειρήσεων 33 % και από τον τοπικό φόρο επί των παραγωγικών δραστηριοτήτων 4,25 %), ενώ ο πραγματικά καταβληθείς φόρος αντικατάστασης ήταν 9 % (χωρίς να υπολογισθεί η αφαίρεση που προκύπτει από την αναβολή των πληρωμών του φόρου).
- (92) Επίσης, η Επιτροπή έχει υπόψη της το γεγονός ότι, βάσει του νόμου 350/2003, ο φόρος αντικατάστασης είχε καταβληθεί σε τρεις άτοκες δόσεις (50 % το 2004, 25 % το 2005 και 25 % το 2006), ενώ ο τακτικός φόρος που θα είχε εφαρμοστεί ελλείψει των διατάξεων του άρθρου 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003 θα οφειλόταν εξ ολοκλήρου το 2004. Κατά συνέπεια, η Επιτροπή παρατηρεί ότι η αξία, μεταβληθείσα σε ισοδύναμο επιχορήγησης, του φόρου που πραγματικά καταβλήθηκε από τους εννέα δικαιούχους του υπό εξέταση καθεστώτος ανέρχεται σε 185 505 996 ευρώ, ενώ ο τακτικός φόρος θα ανέρχόταν σε 771 991 022 ευρώ (37,25 % του πραγματοποιηθέντος κέρδους, ίσου με πλέον των 2 059 εκατ. ευρώ). Η διαφορά μεταξύ του τακτικού φόρου και του πραγματικά καταβληθέντος φόρου είναι κατά συνέπεια ίση με 586 485 026 ευρώ.
- (93) Η Επιτροπή θεωρεί ότι το προαναφερθέν πλεονέκτημα περιορίστηκε πραγματικά μόνο στα πιστωτικά ιδρύματα που εμπλέκονται σε πράξεις που διέπονται από τον νόμο 218/1990, ενώ τα άλλα πιστωτικά ιδρύματα και οι άλλες εταιρείες που εμπλέκονται σε ανάλογες πράξεις αναδιοργάνωσης που πραγματοποιήθηκαν δυνάμει του νομοθετικού διατάγματος 358/1997 δεν μπόρεσαν να τύχουν του ίδιου καθεστώτος φορολογικής αναπροσαρμογής και των ευνοϊκών όρων που χορηγήθηκαν βάσει αυτού του καθεστώτος.
- (94) Οι ιταλικές αρχές και οι ενδιαφερόμενοι παρατήρησαν ότι κανένας από τους εννέα δικαιούχους του καθεστώτος δεν θα ήταν διατεθειμένος να αναπροσαρμόσει την αξία των στοιχείων ενεργητικού του εάν, πράττοντας αυτό, του είχε επιβληθεί ο τακτικός φόρος επιχειρήσεων για τις αναγνωρισθείσες υπεραξίες. Επιπλέον, σύμφωνα με τις εξηγήσεις που χορήγησαν οι ιταλικές αρχές, οι άλλες εταιρείες που δεν είχαν αποτελέσει αντικείμενο των αναδιοργανώσεων που πραγματοποιήθηκαν δυνάμει του νόμου 218/1990 είχαν τύχει σιωπηρώς του καθεστώτος φορολογικής αναπροσαρμογής του άρθρου 2 εδάφιο 25 του νόμου 350/2003 σύμφωνα με τις γενικές λεπτομέρειες εφαρμογής, στην ουσία ισοδύναμες, που καθορίζει το άρθρο 17 του νόμου 342/2000.
- (95) Οι ιταλικές αρχές και οι ενδιαφερόμενοι είναι της άποψης ότι, για να υπολογιστεί σωστά το εν λόγω πλεονέκτημα, πρέπει να ληφθούν υπόψη οι φόροι που καταβλήθηκαν τη στιγμή των αρχικών εισφορών, δηλαδή την εποχή του νόμου 218/1990, με συνολικό φορολογικό συντελεστή άνω του 40 %. Η συνολική πραγματική φορολόγηση των εν λόγω υπεραξιών το 1990 συν τη φορολόγηση του 2004 θα κατέληγε πολύ υψηλότερη του γενικού φορολογικού συντελεστή για τις αναπροσαρμογές που εφαρμόζονταν το 2000, και, κατά συνέπεια, δεν θα είχε παράσχει κανένα πλεονέκτημα.

- (96) Η Επιτροπή επαναλαμβάνει, ωστόσο, ότι το καθεστώς του άρθρου 2 εδάφιο 25 του νόμου 350/2003 δεν συνιστά φορολογική αναπροσαρμογή των μη προσαρμοσμένων αξιών που προκύπτουν από φορολογικώς ουδέτερες αναδιοργανώσεις, αλλά ένα καθεστώς φορολογικής επανεκτίμησης που επέτρεψε την πραγματοποίηση λανθανουσών υπεραξιών που προκύπτουν από την προσαρμογή στην τρέχουσα αξία της φορολογικής αξίας των στοιχείων ενεργητικού που κατέχουν οι δικαιούχες εταιρείες. Αυτή θεωρεί ότι τα δύο καθεστώτα δεν είναι συγκρίσιμα και είναι επίσης της άποψης ότι το καθεστώς φορολογικής επανεκτίμησης του άρθρου 2 εδάφιο 25 του νόμου 350/2003 δεν είναι ισοδύναμο με το καθεστώς φορολογικής αναπροσαρμογής του άρθρου 2 εδάφιο 26 του ίδιου νόμου, λαμβανομένης υπόψη της διαφοράς μεταξύ των νομίμων φορολογικών συντελεστών του φόρου αντικατάστασης που προβλέπονται από αυτά τα δύο καθεστώτα.
- (97) Κατά συνέπεια, η Επιτροπή συμπεραίνει ότι οι εταιρείες που αναπροσάρμοσαν τις φορολογικές αξίες των στοιχείων του ενεργητικού τους κατά την έννοια του άρθρου 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003 έτυχαν ειδικού πλεονεκτήματος που συνίστατο στη διαφορά μεταξύ του τακτικού φορολογικού συντελεστή επί των αναγνωρισθέντων κερδών και του ειδικού φόρου αντικατάστασης επί των ιδίων κερδών.
- (98) Οι ενδιαφερόμενοι αντέτειναν ότι ο φορολογικός συντελεστής αντικατάστασης, κατώτερος από τον τακτικό που προβλέπεται στο άρθρο 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003, δεν ήταν επιλεκτικός, αφού ήταν δικαιολογημένος από τα ειδικά στοιχεία — αυτοδικαίως και εκ των πραγμάτων — της φορολόγησης των υπεραξιών που προκύπτουν από τις αναδιοργανώσεις που πραγματοποιήθηκαν δυνάμει του νόμου 218/1990. Επιπλέον, υποστήριξαν ότι, έχοντας παρέλθει όλα αυτά τα έτη, η Ιταλία δεν θα μπορούσε νομίμως να φορολογήσει αυτές τις υπεραξίες κατά τον ίδιο τρόπο με τις υπεραξίες που προκύπτουν από άλλες εταιρικές αναδιοργανώσεις.
- (99) Η Επιτροπή επισημαίνει ότι αναδιοργανώσεις που πραγματοποιήθηκαν δυνάμει του νόμου 218/1990 προέβλεπαν συγκεκριμένους όρους και διατάξεις που είχαν σκοπό να αναβάλουν τη φορολογική αναγνώριση των πραγματοποιηθεισών υπεραξιών μετά από αυτές τις αναδιοργανώσεις, όπως δηλώνεται και στην προαναφερθείσα απόφαση του ιταλικού υπουργείου οικονομικών. Παρ' όλα αυτά, η ίδια θεωρεί ότι το καθεστώς μερικής φορολογικής ουδετερότητας που προβλέπει ο νόμος 218/1990 είναι ουσιαστικά ισοδύναμο με το καθεστώς πλήρους φορολογικής ουδετερότητας που προβλέπει το νομοθετικό διάταγμα 358/1997, σε ό,τι αφορά τις πραγματοποιηθείσες αλλά μη αναγνωρισθείσες φορολογικώς υπεραξίες. Από τη στιγμή που οι δύο καταστάσεις είναι πραγματικά συγκρίσιμες, ο νομοθέτης θα έπρεπε να είχε εφαρμόσει την ίδια αντιμετώπιση όταν θέσπισε, το 2003, τη φορολογική αναγνώριση των ανασταλεισών υπεραξιών.
- (100) Επιπλέον, η Επιτροπή θεωρεί ότι η εφαρμογή ενός πιο χαμηλού φορολογικού συντελεστή δεν μπορεί να θεωρηθεί απλώς αντιστάθμιση μιας περισσότερο επαχδούς φορολογίας των υπεραξιών που προκύπτουν από τις αναδιρθρώσεις του τραπεζικού τομέα σύμφωνα με τον νόμο 218/1990, οι οποίες διανεμήθηκαν στους μετόχους ως μερίσματα, έναντι της φορολογίας των υπεραξιών που διανεμήθηκαν ως μερίσματα οι οποίες προκύπτουν από άλλες αναδιοργανώσεις σε καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας, έτσι όπως δηλώνεται αντιθέτως στην προαναφερθείσα απόφαση. Δεν είναι δυνατό η συμφωνία με μια τέτοια δήλωση, δεδομένου ότι η εφαρμογή διαφορετικών φόρων αντικατάστασης στις υπεραξίες δεν μπορεί να δικαιολογηθεί πάντοτε από τις διαφορετικές φορολογικές επιβαρύνσεις που επιβάλλονται όταν οι ανασταλείσες υπεραξίες διανέμονται ως μερίσματα. Πράγματι, η Επιτροπή παρατηρεί ότι η παραδοχή μιας τέτοιας αιτιολογίας θα ισοδυναμούσε με το να επιτραπεί η εφαρμογή διαφορετικών πραγματικών συντελεστών φόρου επιχειρήσεων έναντι ορισμένων εταιρειών μόνο διότι αυτές οι εταιρείες έλαβαν μέρος σε συγκεκριμένες μορφές αναδιοργανώσεων προτιμώμενες από το κράτος.
- (101) Η Επιτροπή θεωρεί ότι το φορολογικό πλεονέκτημα που προκύπτει από την εφαρμογή του καθεστώτος φορολογικής αναπροσαρμογής που προβλέπεται στο άρθρο 2 εδάφιο 26, του νόμου 350/2003 δεν μπορεί να θεωρηθεί αμελητέο, δηλαδή «ήσσονος σημασίας». Κατά τον καθορισμό της ύπαρξης μιας ενίσχυσης, πράγματι, η Επιτροπή πρέπει να συγκρίνει τον ονομαστικό (μειωμένο) φόρο που εφαρμόζεται δυνάμει του υπό εξέταση καθεστώτος με τον φόρο που θα είχε εφαρμοστεί στην περίπτωση κατά την οποία το προαναφερθέν καθεστώς δεν ήταν σε ισχύ και τα δικαιούχα πιστωτικά ιδρύματα θα είχαν αναπροσαρμόσει τις φορολογικές βάσεις των στοιχείων του ενεργητικού τους και διανέμει στους μετόχους τους τις υπεραξίες που θα είχαν προκύψει από αυτές τις φορολογικές αναπροσαρμογές.
- (102) Η Επιτροπή θεωρεί ότι το εικαζόμενο αμελητέο οικονομικό πλεονέκτημα που χορηγήθηκε από το κράτος δεν είναι αφ' εαυτού ικανός λόγος για να αποκλειστεί το ότι αυτό το πλεονέκτημα δεν συνιστά ενίσχυση. Η Επιτροπή παρατηρεί επίσης ότι δεν είναι δυνατόν να επικληθεί η εξαίρεση «ήσσονος σημασίας», που προβλέπεται από τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1998/2006 της Επιτροπής, της 15ης Δεκεμβρίου 2006, σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 87 και 88 της συνθήκης στις ενισχύσεις «ήσσονος σημασίας»⁽²¹⁾, εφόσον το υπό εξέταση μέτρο δεν συνεπάγεται μια διαφανή ενίσχυση, όπως απαιτεί ο προαναφερθείς κανονισμός, και επειδή οι ιταλικές αρχές δεν συμμορφώθηκαν στους όρους που προβλέπονται από τον ίδιο κανονισμό.

(21) ΕΕ L 379 της 28.12.2006, σ. 5.

Αιτιολογία σχετικά με τη φύση του καθεστώτος

- (103) Σύμφωνα με τις ιταλικές αρχές και τους ενδιαφερόμενους, το καθεστώς αναπροσαρμογής που προβλέπεται στο άρθρο 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003 είναι δικαιολογημένο από τα εγγενή χαρακτηριστικά του τραπεζικού τομέα και γι' αυτόν τον λόγο δεν συνιστά κρατική ενίσχυση.
- (104) Σύμφωνα με τη νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου, ένα φορολογικό μέτρο εφαρμόζεται επιλεκτικά μόνο όταν εισάγει μία αδικαιολόγητη διάκριση μεταξύ καταστάσεων συγκρίσιμων από νομική άποψη και εκ των πραγμάτων υπό το πρίσμα των στόχων που έχει θέσει το φορολογικό σύστημα ⁽²²⁾ η δε «ύπαρξη πλεονέκτηματος κατά την έννοια του άρθρου 87 παράγραφος 1 της συνθήκης δεν μπορεί να εξαχθεί αυτομάτως από τη διαφορά μεταχείρισης που υφίστανται οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις» ⁽²³⁾.
- (105) Η Επιτροπή θεωρεί ότι το υπό εξέταση καθεστώς δεν αντιπροσωπεύει προσαρμογή του γενικού συστήματος στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του τραπεζικού τομέα, αλλά μάλλον ένα επιλεκτικό πλεονέκτημα που επηρεάζει τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας ορισμένων επιχειρήσεων, δηλαδή των πιστωτικών ιδρυμάτων που εμπλέκονται σε ορισμένες αναδιοργανώσεις.
- (106) Οι ιταλικές αρχές βεβαιώνουν επιπλέον ότι το εν λόγω καθεστώς αποτελεί απλή επανένδοση του καθεστώτος που θεσπίστηκε κατά την έννοια του νόμου 342/2000, το οποίο δεν συνεπαγόταν στοιχεία κρατικής ενίσχυσης, αφού εφαρμόζονταν στα κέρδη που πραγματοποιούνταν κατόπιν οιασδήποτε μορφής εταιρικής αναδιάρθρωσης. Το καθεστώς που προβλέπεται από τον νόμο 350/2003 θα έπρεπε να συγκριθεί με εκείνο που προβλέπεται από τον νόμο 342/2000 και δεν χορηγεί, σύμφωνα με την Ιταλία, κανένα συμπληρωματικό πλεονέκτημα. Όπως εξηγήθηκε προηγουμένως, η Επιτροπή δεν συμμερίζεται αυτή την άποψη, αφού η αναπροσαρμογή κατά την έννοια του νόμου 350/2003 είναι περιορισμένης εμβέλειας σε σχέση με τη γενική αναπροσαρμογή που προβλέπεται από τον νόμο 342/2000.
- (107) Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το πλεονέκτημα που χορηγήθηκε σε ορισμένα πιστωτικά ιδρύματα δυνάμει του νόμου 350/2003, που αντιπροσωπεύεται από την εφαρμογή, στη θέση του τακτικού φορολογικού συντελεστή, ειδικού φόρου αντικατάστασης για τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν μέσω ορισμένων εισφορών στοιχείων ενεργητικού, αποτελεί ειδικό πλεονέκτημα που δεν δικαιολογείται από τη φύση του φορολογικού συστήματος.

Στρέβλωση του ανταγωνισμού και επηρεασμός των συναλλαγών μεταξύ κρατών μελών

- (108) Σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου ⁽²⁴⁾, ένα μέτρο για να νοθεύει τον ανταγωνισμό αρκεί ο δικαιούχος της ενίσχυσης να είναι σε ανταγωνισμό με άλλες επιχειρήσεις σε αγορές ανοικτές στον ανταγωνισμό. Επιπλέον, ένα μέτρο επηρεάζει τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών όταν η χορηγηθείσα από το κράτος οικονομική ενίσχυση ενισχύει τη θέση μιας επιχείρησης σε σχέση προς άλλες ανταγωνιστικές επιχειρήσεις κατά τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές ⁽²⁵⁾.
- (109) Η Επιτροπή θεωρεί ότι το σημαντικό ύψος του ποσού της ενίσχυσης συνέβαλε πράγματι στην ενίσχυση της οικονομικής θέσης των δικαιούχων που ανήκουν στον τραπεζικό τομέα και οι οποίοι ανταγωνίζονται, στην ανοιχτή στον ανταγωνισμό απελευθερωμένη αγορά των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών, με άλλες επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες σε ενδοκοινοτικό επίπεδο.
- (110) Επιπλέον, η Επιτροπή θεωρεί ότι το πλεονέκτημα που χορηγήθηκε στα εν λόγω πιστωτικά ιδρύματα είναι σε θέση να νοθεύσει τον ανταγωνισμό στο τρέχον πλαίσιο που χαρακτηρίζεται από ευκαιρίες σταθεροποίησης στον ιταλικό τραπεζικό τομέα. Το γεγονός ότι ορισμένα ιταλικά πιστωτικά ιδρύματα απάλειψαν το φορολογικό τους χρέος σχετικά με λανθάνουσες υπεραξίες στα στοιχεία ενεργητικού τους και εγγεγραμμένες στους ισολογισμούς τους μέσω της πληρωμής ονομαστικού (μειωμένου) φόρου ενδέχεται να καταστήσει ελκυστικότερα αυτά τα πιστωτικά ιδρύματα, καθώς και την οικονομική τους αξία για τους ενδεχόμενους επενδυτές και αγοραστές. Η Επιτροπή είναι της άποψης ότι το πλεονέκτημα που χορηγήθηκε από το υπό εξέταση φορολογικό καθεστώς δύναται να προκαλέσει αδικαιολόγητη νόθευση της αγοράς των εταιρικών εξαγορών στον τραπεζικό τομέα στην Ιταλία.

6.2. Συμβιβασιμότητα

- (111) Στο μέτρο που το υπό εξέταση καθεστώς συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 87 παράγραφος 1 της συνθήκης ΕΚ, η συμβιβασιμότητά του πρέπει να αξιολογηθεί στο πλαίσιο των παρεκκλίσεων του άρθρου 87 παράγραφοι 2 και 3 της συνθήκης ΕΚ. Τόσο οι ιταλικές αρχές όσο και οι ενδιαφερόμενοι δεν προέβαλαν ειδικά επιχειρήματα για να επικαλεστούν την εφαρμογή μιας από τις προαναφερθείσες παρεκκλίσεις στην παρούσα περίπτωση.
- (112) Οι παρεκκλίσεις που προβλέπονται στο άρθρο 87 παράγραφος 2 της συνθήκης ΕΚ και που αφορούν ενισχύσεις κοινωνικού χαρακτήρα προς μεμονωμένους καταναλωτές, ενισχύσεις για την επανόρθωση ζημιών που προκαλούνται από θεομηνίες ή άλλα έκτακτα γεγονότα και ενισχύσεις προς την οικονομία ορισμένων περιοχών της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας δεν εφαρμόζονται στην παρούσα περίπτωση.

⁽²²⁾ Απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2001, στην υπόθεση C-143/99, Adria-Wien Pipeline GmbH e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH/Finanzlandesdirektion für Kärnten, Συλλογή 2001, σ. I-8365.

⁽²³⁾ Απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2001, στην υπόθεση C-53/00, Ferring/ACOSS, Συλλογή 2001, σ. I-9067, σημείο 17.

⁽²⁴⁾ Απόφαση του Πρωτοβάθμιου Δικαστηρίου στην υπόθεση T-214/95, Het Vlaamse Gewest/Commissione, Συλλογή 1998, σ. II-717.

⁽²⁵⁾ Απόφαση του δικαστηρίου στην υπόθεση 730/79, Philip Morris/Commissione, Συλλογή 1980, σ. 2671, σημείο 11.

(113) Η παρέκκλιση που προβλέπεται στο άρθρο 87 παράγραφος 3 στοιχείο α) της συνθήκης ΕΚ επιτρέπει τις ενισχύσεις για την προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης περιοχών, στις οποίες το βιοτικό επίπεδο είναι ασυνήθως χαμηλό ή στις οποίες επικρατεί σοβαρή υποαπασχόληση: η παρέκκλιση αυτή δεν εφαρμόζεται όμως στην παρούσα περίπτωση, επειδή η ενίσχυση δεν προωθεί την οικονομική ανάπτυξη περιοχών με αυτά τα χαρακτηριστικά στην Ιταλία.

(114) Το καθεστώς δεν μπορεί να θεωρηθεί ως σχέδιο κοινού ευρωπαϊκού ενδιαφέροντος ή για την άρση σοβαρής διαταραχής της οικονομίας κράτους μέλους, όπως προβλέπεται στο άρθρο 87 παράγραφος 3 στοιχείο β) της συνθήκης ΕΚ, ούτε έχει ως στόχο την προώθηση του πολιτισμού και της διατήρησης της πολιτικής κληρονομιάς, όπως προβλέπεται στο άρθρο 87 παράγραφος 3 στοιχείο δ) της συνθήκης ΕΚ.

(115) Τέλος, το καθεστώς πρέπει να εξετασθεί υπό το πρίσμα του άρθρου 87 παράγραφος 3 στοιχείο γ) της συνθήκης ΕΚ, που επιτρέπει τις ενισχύσεις για την προώθηση της ανάπτυξης ορισμένων κοινωνικών δραστηριοτήτων ή οικονομικών περιοχών, εφόσον δεν αλλοιώνουν τους όρους των συναλλαγών κατά τρόπο που θα αντέκετο προς το κοινό συμφέρον. Γι' αυτό το λόγο, πρέπει να παρατηρηθεί καταρχάς ότι η υπό εξέταση ενίσχυση δεν είναι σύμφωνη με κανένα από τα πλαίσια ή τις κατευθυντήριες γραμμές που ορίζουν τα κριτήρια συμβιβασιμότητας με την κοινή αγορά συγκεκριμένων μορφών ενισχύσεων. Ιδίως, αυτή δεν συμμορφώνεται με τις κοινοτικές κατευθυντήριες γραμμές όσον αφορά τις κρατικές ενισχύσεις για τη διάσωση και την αναδιάρθρωση προβληματικών επιχειρήσεων που ίσχυαν εκείνη την περίοδο⁽²⁶⁾. Δεύτερον, επειδή το φορολογικό πλεονέκτημα χορηγήθηκε εκ των υστέρων σε σχέση με τις πράξεις που ήδη είχαν λάβει χώρα, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αυτό παράγει τα αποτελέσματα που λειτουργούν ως κίνητρο και είναι αναγκαία για να δικαιολογήσουν την εφαρμογή αυτής της παρέκκλισης.

(116) Αντίθετα, η Επιτροπή θεωρεί ότι από το εν λόγω φορολογικό καθεστώς προέκυψε μείωση των επιβαρύνσεων που τα δικαιούχα πιστωτικά ιδρύματα θα έπρεπε κανονικά να είχαν επωμισθεί σε περίπτωση αναδιοργάνωσης, όπως αυτές που περιεγράφησαν, και, κατά συνέπεια, πρέπει να θεωρηθεί ως λειτουργική ενίσχυση. Μια τέτοια ενίσχυση δεν μπορεί να θεωρηθεί συμβιβάσιμη με την κοινή αγορά, αφού δεν προωθεί την ανάπτυξη καμίας οικονομικής δραστηριότητας ή περιοχής και δεν περιορίζεται στον χρόνο, φθίνοντα ή αναλογικό προς ότι είναι αναγκαίο για να αποκαταστήσει ειδικά οικονομικά μειονεκτήματα.

(117) Συνεπώς, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το υπό εξέταση καθεστώς δεν είναι συμβιβάσιμο με την κοινή αγορά.

6.3. Ανάκτηση

(118) Επειδή το καθεστώς ενισχύσεων εφαρμόστηκε χωρίς την προκαταρκτική έγκριση της Επιτροπής, θα έπρεπε να γίνει ανάκτηση σύμφωνα με το άρθρο 14 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 659/1999 του Συμβουλίου, της 22ας Μαρτίου 1999, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 93 της συνθήκης ΕΚ⁽²⁷⁾. Ωστόσο, σύμφωνα με την πρακτική σχετικά με ορισμένα καθεστώτα φορολογικών ενισχύσεων⁽²⁸⁾, η Επιτροπή θεωρεί ότι η ανάκτηση πρέπει να αφορά μόνο τους φόρους που είναι μικρότεροι από το ποσό που ο δικαιούχος του καθεστώτος θα είχε καταβάλει εάν είχε επωφεληθεί άλλων φορολογικών καθεστώτων που ίσχυαν εκείνη την εποχή. Η Επιτροπή θεωρεί ότι στην παρούσα υπόθεση η εφαρμογή του εναλλακτικού καθεστώτος φορολογικής επανεκτίμησης που προβλέπεται στο άρθρο 2 εδάφιο 25 του νόμου 350/2003 δεν αντιπροσωπεύει μια καθαρά υποθετική επιλογή, αλλά μια λογική επιλογή που θα μπορούσαν να είχαν χρησιμοποιήσει οι εν λόγω δικαιούχοι για τη φορολογική αναγνώριση της πραγματικής αξίας των στοιχείων του ενεργητικού τους⁽²⁹⁾.

(119) Υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 2 εδάφιο 25 του νόμου 350/2003 περιέχει μια γενική διάταξη για την αναγνώριση των κερδών που πραγματοποίησαν οι επιχειρήσεις που είχαν αποφασίσει να επανεκτιμήσουν στοιχεία ενεργητικού εγγεγραμμένα στον ισολογισμό τους στις 31 Δεκεμβρίου 2002 καταλογίζοντάς τα στην αγοραία αξία τους εκείνη την εποχή μέσω της πληρωμής φόρου αντικατάστασης 19 %, σε περίπτωση επανεκτίμησης αποσβέσιμων στοιχείων ενεργητικού, και 15 %, σε περίπτωση μη αποσβέσιμων στοιχείων ενεργητικού, πληρωτέου σε τρεις δόσεις (50 % το 2004, 25 % το 2005 και 25 % το 2006). Αυτό το γενικό καθεστώς εφαρμόζονταν και στα εν λόγω αναδιοργανούμενα πιστωτικά ιδρύματα. Μολονότι οι αναπροσαρμογές και οι επανεκτιμήσεις δεν αποτελούν συγκρίσιμες πράξεις, η Επιτροπή θεωρεί ότι εάν εκείνη την περίοδο το καθεστώς αναπροσαρμογής δεν ίσχυε, τα ενδιαφερόμενα πιστωτικά ιδρύματα θα είχαν επιλέξει κατά πάσα πιθανότητα το γενικό καθεστώς επανεκτίμησης που προβλέπεται στο άρθρο 2 εδάφιο 25 του νόμου 350/2003.

(120) Βάσει των ανωτέρω, η Επιτροπή συμπεραίνει ότι η ανάκτηση της ενίσχυσης πρέπει να περιοριστεί αποκλειστικά στη διαφορά μεταξύ του πληρωτέου φόρου για την επανεκτίμηση των κατεχομένων στοιχείων ενεργητικού δυνάμει του άρθρου 2 εδάφιο 25 του νόμου 350/2003 (19 % σε περίπτωση επανεκτίμησης αποσβέσιμων στοιχείων ενεργητικού, 15 % σε περίπτωση μη αποσβέσιμων στοιχείων ενεργητικού που κατέχουν συνήθως τα πιστωτικά ιδρύματα αντικείμενο των αναδιοργανώσεων) και του πραγματικά καταβληθέντος φόρου δυνάμει του άρθρου 2 εδάφιο 26 του ίδιου νόμου 350/2003.

⁽²⁷⁾ ΕΕ L 83 της 27.3.1999, σ. 1.

⁽²⁸⁾ Βλέπε τμήμα VI της απόφασης 2006/748/ΕΚ της Επιτροπής, της 4ης Ιουλίου 2006, σχετικά με την κρατική ενίσχυση C 30/204 (πρώην NN 34/204) που χορήγησε η Πορτογαλία, με την οποία απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων για την υπεραξία πράξεων/συναλλαγών που πραγματοποιούν οι δημόσιες επιχειρήσεις (ΕΕ L 307 της 7.11.2006, σ. 219).

⁽²⁹⁾ Βλέπε σημεία 113 έως 119 της απόφασης του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου, της 15ης Δεκεμβρίου 2005, υπόθεση C-148/04, *Unicredito Italiano SpA/Agencia delle Entrate, Ufficio Genova 1*, Συλλογή 2005, σ. I-11137.

⁽²⁶⁾ ΕΕ C 288 της 9.1.1999, σ. 2.

7. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

- (121) Η Επιτροπή διαπιστώνει ότι η Ιταλία εφάρμοσε παράνομα το άρθρο 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003 κατά παράβαση του άρθρου 88 παράγραφος 3 της συνθήκης ΕΚ. Το καθεστώς ενίσχυσεων δεν είναι συμβιβάσιμο με την κοινή αγορά.
- (122) Πρέπει να διενεργηθεί αποκλειστικά η ανάκτηση της χορηγηθείσας ενίσχυσης για ποσό ίσο με τους χαμηλότερους φόρους που πληρώθηκαν σε σχέση με το ποσό που ο δικαιούχος του καθεστώτος θα είχε καταβάλει εάν είχε επωφεληθεί άλλων φορολογικών καθεστώτων που ίσχυαν εκείνη την περίοδο.
- (123) Κατά συνέπεια, το ποσό προς ανάκτηση περιορίζεται στη διαφορά μεταξύ του φόρου που θα είχε πληρωθεί δυνάμει του άρθρου 2 εδάφιο 25 του νόμου 350/2003 και του φόρου που πραγματικά κατεβλήθη δυνάμει του άρθρου 2 εδάφιο 26, του ίδιου νόμου 350/2003,

ΕΞΕΛΩΣΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ:

Άρθρο 1

Το φορολογικό καθεστώς παρέκκλισης του άρθρου 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003 που εφάρμοσε η Ιταλία συνιστά κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη με την κοινή αγορά.

Άρθρο 2

Η Ιταλία καταργεί το καθεστώς του άρθρου 1.

Άρθρο 3

1. Η Ιταλία λαμβάνει όλα τα απαιτούμενα μέτρα για να ανακτήσει από τους δικαιούχους τη χορηγηθείσα ενίσχυση μέσω εφαρμογής του φόρου αντικατάστασης που προβλέπεται στο άρθρο 2 εδάφιο 26 του νόμου 350/2003 σχετικά με τη φορολογική αναγνώριση των υπεραξιών που προκύπτουν από αναδιοργανώσεις που πραγματοποιήθηκαν δυνάμει του νόμου 218/1990, ενίσχυση που τους χορηγήθηκε παράνομα.

2. Το προς ανάκτηση ποσό περιορίζεται στη διαφορά μεταξύ του φόρου που θα είχε πληρωθεί εάν οι δικαιούχοι της ενίσχυσης είχαν

εφαρμόσει το καθεστώς φορολογικής επανεκτίμησης που προβλέπεται στο άρθρο 2 εδάφιο 25 του νόμου 350/2003 και του φόρου που πραγματικά κατεβλήθη δυνάμει του άρθρου 2 εδάφιο 26 του ίδιου νόμου 350/2003.

3. Η ανάκτηση πραγματοποιείται χωρίς καθυστέρηση και βάσει των διαδικασιών που προβλέπει το εθνικό δίκαιο, υπό τον όρο ότι αυτές παρέχουν τη δυνατότητα άμεσης και αποτελεσματικής εκτέλεσης της παρούσας απόφασης.

4. Τα προς ανάκτηση ποσά περιλαμβάνουν τους φόρους, από την ημερομηνία κατά την οποία η ενίσχυση τέθηκε στη διάθεση του δικαιούχου μέχρι την ημερομηνία ανάκτησής της.

5. Οι τόκοι υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του κεφαλαίου V του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 794/2004 της Επιτροπής, της 21ης Απριλίου 2004, σχετικά με την εφαρμογή του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 659/1999 του Συμβουλίου για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 93 της συνθήκης ΕΚ.

Άρθρο 4

Εντός δύο μηνών από την κοινοποίηση της παρούσας απόφασης, η Ιταλία ενημερώνει την Επιτροπή για τα μέτρα που προτίθεται να λάβει ή έχει λάβει για να συμμορφωθεί προς την απόφαση αυτή. Οι πληροφορίες αυτές κοινοποιούνται μέσω συμπλήρωσης του ερωτηματολογίου που βρίσκεται στο παράρτημα Ι της παρούσας απόφασης. Εντός τεσσάρων μηνών από την κοινοποίηση της παρούσας απόφασης, η Ιταλία ενημερώνει την Επιτροπή για τα μέτρα που έχει λάβει για την εκτέλεσή της.

Άρθρο 5

Η παρούσα απόφαση απευθύνεται στην Ιταλική Δημοκρατία.

Βρυξέλλες, 11 Μαρτίου 2008.

Για την Επιτροπή

Neelie KROES

Μέλος της Επιτροπής

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ I

Πληροφορίες σχετικά με την εφαρμογή της απόφασης της Επιτροπής για την κρατική ενίσχυση C 15/07 (πρώην NN 20/07), που η Ιταλία χορήγησε, όσον αφορά φορολογικά κίνητρα υπέρ ορισμένων πιστωτικών ιδρυμάτων αντικείμενο εταιρικής αναδιοργάνωσης

1. Συνολικός αριθμός των δικαιούχων και συνολικό ποσό της προς ανάκτηση ενίσχυσης

1.1. Διευκρινίστε πώς θα υπολογισθεί το ποσό της ενίσχυσης προς ανάκτηση από τους μεμονωμένους δικαιούχους:

— κεφάλαιο,

— τόκοι.

1.2. Αναφέρατε το προς ανάκτηση συνολικό ποσό της ενίσχυσης που χορηγήθηκε παράνομα στο πλαίσιο του παρόντος καθεστώτος (σε μεικτό ισοδύναμο επιχορήγησης, σε τιμές της ...):

1.3. Αναφέρατε το συνολικό αριθμό των δικαιούχων από τους οποίους πρέπει να ανακτηθεί η ενίσχυση που χορηγήθηκε παράνομα στο πλαίσιο του παρόντος καθεστώτος:

2. Μέτρα που έχουν προβλεφθεί και ήδη ληφθεί για την ανάκτηση της ενίσχυσης

2.1. Διευκρινίστε τα μέτρα που προβλέφθηκαν και τα μέτρα που έχουν ήδη ληφθεί για την άμεση και ουσιαστική ανάκτηση των ενισχύσεων. Επίσης, αναφέρατε, εάν εφαρμόζεται, τη νομική βάση των μέτρων που ελήφθησαν ή προβλέφθηκαν

2.2. Αναφέρατε την ημερομηνία εντός της οποίας θα ολοκληρωθεί η ανάκτηση των ενισχύσεων:

3. Πληροφορίες σχετικά με τους μεμονωμένους δικαιούχους

Στον πίνακα που ακολουθεί, αναφέρατε τα στοιχεία σχετικά με κάθε δικαιούχο από τον οποίο πρέπει να ανακτηθεί η παράνομα χορηγηθείσα στο πλαίσιο του καθεστώτος ενίσχυση.

Στοιχεία του δικαιούχου	Ποσό της παράνομα χορηγηθείσας ενίσχυσης (*) Νόμισμα: ...	Επιστραφέντα ποσά (°) Νόμισμα: ...

(*) Ποσό της ενίσχυσης που διατέθηκε στον δικαιούχο (σε ακαθάριστο ισοδύναμο επιχορήγησης, σε τιμές της ...).

(°) Επιστραφέντα ακαθάριστα ποσά (συμπεριλαμβανομένων και των τόκων).