DÉCISION (UE) 2019/1116 DE LA COMMISSION

du 19 décembre 2017

concernant l'aide d'État SA.33829 (2012/C) Régime maltais de taxation au tonnage et autres mesures d'aide d'État en faveur des compagnies maritimes et de leurs actionnaires

[notifiée sous le numéro C(2017) 8734]

(Le texte en langue anglaise est le seul faisant foi.)

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment son article 108, paragraphe 2, premier alinéa,

vu l'accord sur l'Espace économique européen, et notamment son article 62, paragraphe 1, point a),

ayant invité les parties intéressées, conformément aux dispositions des articles susmentionnés, à présenter leurs observations ([1]), et compte tenu de ces observations,

considérant ce qui suit:

1. PROCÉDURE

(1) Sur la base d'une plainte reçue par une partie intéressée en octobre 2011, la Commission a entamé des discussions avec les autorités maltaises sur le régime maltais de taxation au tonnage et d'autres mesures fiscales. Après des discussions écrites et orales avec les autorités maltaises entre novembre 2011 et juin 2012, la Commission a informé Malte, par lettre du 26 juillet 2012, qu'elle avait décidé d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après le «TFUE») concernant d'éventuelles mesures d'aide illégales appliquées par Malte en faveur de compagnies maritimes et de leurs actionnaires (ci-après la «décision d'ouverture») ([2]).

(2) Dans la décision d'ouvrir la procédure, la Commission a invité les parties intéressées à soumettre leurs observations concernant les mesures énoncées aux considérants 3 à 30 de ladite décision.

(3) La Commission a reçu des observations de la part de six parties intéressées: l'Association des armateurs de la Communauté européenne; l'Association maltaise de droit maritime; l'Association norvégienne des armateurs; la Chambre du commerce, de l'entreprise et de l'industrie de Malte; le Malta International Shipping Council; le Super Yacht Industry Network – Malta. La Commission a également reçu des observations d'un employé du secteur maritime allemand souhaitant garder l'anonymat.

(4) Ces observations ont été transmises à Malte, qui a eu l'occasion d'y répondre; ses commentaires ont été reçus par lettre du 15 décembre 2012.

(5) Malte a présenté de nouveaux commentaires par lettres du 15 octobre 2012, du 21 décembre 2012, du 27 février 2013, du 31 octobre 2013, du 25 mars 2014 et du 24 décembre 2015.

(6) Par lettre datée du 9 décembre 2016, Malte a renoncé à son droit, conformément à l'article 342 du TFUE, en liaison avec l'article 3 du règlement (CEE) n° 1 fixant le régime linguistique de la Communauté économique européenne ([3]), de voir la présente décision adoptée en maltais et a marqué son accord pour que cette décision soit adoptée en anglais.

2. DESCRIPTION DES MESURES

(7) La présente décision concerne les mesures suivantes:

a) le régime de taxation au tonnage et en particulier:

i) les navires susceptibles d'être soumis au régime de taxation au tonnage;

([1]) JO C 216 du 21.7.2012, p. 45.
([2]) JO C 289 du 25.9.2012, p. 49.
([3]) JO 17 du 6.10.1958, p. 358.

ii) certains types de revenus et d'activités de navires assujettis à la taxation au tonnage ([4]), au régime de taxation au tonnage, y compris l'extension de la taxe au tonnage à des activités annexes de transport maritime;

iii) le niveau de la taxe au tonnage;

iv) l'exigence du lien de pavillon;

v) les mesures de séparation des comptabilités;

b) l'exonération de l'imposition sur les plus-values provenant de la vente ou du transfert de navires;

c) l'exonération de l'imposition sur les plus-values relatives aux actions de compagnies maritimes;

d) l'exonération de l'imposition sur les dividendes relatifs aux actions de compagnies maritimes;

e) l'exonération de l'imposition des intérêts ou d'autres revenus exigibles en ce qui concerne le financement des compagnies maritimes ou des navires assujettis à la taxation au tonnage;

f) l'exonération de certaines taxes sur les documents et transferts.

2.1. **Le régime de taxation au tonnage**

2.1.1. *Principes généraux — Navires, revenus et activités éligibles*

(8) En vertu du Merchant Shipping Act (ci-après la «loi sur la navigation marchande») ([5]), spécifiquement complété et modifié par les Merchant Shipping Taxation Regulations [Code fiscal de la navigation marchande ([6])] (ci-après le «code fiscal»), les revenus qu'une organisation de transport maritime agréée tire d'activités de transport peuvent être exonérés de l'impôt sur le revenu au titre de l'Income Tax Act (ci-après la «loi relative à l'impôt sur le revenu») ([7]), sous réserve que tous les droits d'enregistrement et taxes au tonnage correspondants ([8]) soient dûment payés. La possibilité de payer la taxe au tonnage concerne les revenus provenant de l'exploitation d'un navire assujetti à la taxation au tonnage ([9]).

(9) Une organisation de transport maritime est définie, dans la loi sur la navigation marchande ([10]), comme organisation ayant pour objectif principal une ou plusieurs des activités suivantes, à condition qu'elle soit agréée pour le faire:

«a) la propriété, l'exploitation (en vertu d'un contrat d'affrètement ou à un autre titre), l'administration et la gestion d'un ou de plusieurs navires immatriculés comme navires maltais en vertu de cette loi et l'exercice de toutes les activités financières, de sécurité et commerciales connexes;

b) la propriété, l'exploitation (en vertu d'un contrat d'affrètement ou à un autre titre), l'administration et la gestion d'un ou de plusieurs navires immatriculés sous le pavillon d'un autre État et l'exercice de toutes les activités financières, de sécurité et commerciales connexes les concernant;

c) la détention d'actions ou d'autres participations dans des entités, maltaises ou autres, établies pour l'une des fins prévues dans le présent article et l'exercice de toutes les activités financières, de sécurité et commerciales connexes les concernant;

d) la levée de capitaux au moyen de prêts, l'émission de garanties ou l'émission de titres par la société, lorsque le but de cette activité est de réaliser les objectifs énoncés dans le présent article pour l'organisation de transport maritime elle-même ou pour d'autres organisations de navigation appartenant au même groupe; […]

e) l'exercice de toutes autres activités menées dans le secteur maritime que le ministre peut, sur recommandation de l'autorité, fixer de temps en temps par règlements comme admissibles aux fins susmentionnées.»

([4]) En vertu de la législation maltaise, les navires assujettis à la taxation au tonnage sont des navires dont les activités les rendent éligibles au régime de taxation au tonnage, voir section 4.2.1.1 de la présente décision.

([5]) Loi sur la navigation marchande, chapitre 234, Journal officiel du gouvernement maltais, supplément du 6 avril 1973, (ci-après la «loi sur la navigation marchande»).

([6]) Code fiscal de la navigation marchande, chapitre 234.43, (Taxation et autres questions relatives aux organisations de transport maritime), Journal officiel du gouvernement maltais, n° 17,574 du 30 avril 2004.

([7]) Loi relative à l'impôt sur le revenu, chapitre 123, Journal officiel du gouvernement maltais, 1er janvier1949 (ci-après la «loi relative à l'impôt sur le revenu»).

([8]) Les «taxes au tonnage» au sens large renvoient aux droits que tout navire est tenu de payer, en particulier au droit d'enregistrement. Il est important de noter que, bien que tous les navires de mer enregistrés à Malte paient la taxe au tonnage en tant que droit d'enregistrement, tous ne peuvent bénéficier de l'exonération de l'impôt sur le revenu. Les navires relevant du régime de taxation au tonnage, qui sont éligibles à la taxation au tonnage tout en étant exonérés de l'impôt sur le revenu, sont qualifiés par Malte de «navires assujettis à la taxation au tonnage».

([9]) Pour la définition de «navire assujetti à la taxation au tonnage», voir la note de bas de page 4.

([10]) Article 84 Z, paragraphe 1, de la loi sur la marine marchande.

(10) Le régime de taxation au tonnage couvre les revenus provenant des activités de transport maritime ([11]). Le Code fiscal exige que la séparation des comptes soit garantie en ce qui concerne les activités relevant ou non du transport maritime ([12]). Les «activités de transport maritime» sont définies comme «le transport international de marchandises ou de passagers par voie maritime ou la fourniture d'autres services à ou par un navire pouvant avoir un caractère annexe et connexe par rapport au transport, y compris la propriété, l'affrètement ou toute autre exploitation d'un navire exerçant tout ou partie des activités susmentionnées, ou prescrites d'une autre manière» ([13]).

(11) L'article 85, paragraphe 1, de la loi sur la navigation marchande énonce les exigences permettant à un navire d'être considéré comme «navire assujetti à la taxation au tonnage» et ainsi de bénéficier du régime de taxation au tonnage: on entend par «navire assujetti à la taxation au tonnage» «soit un navire déclaré comme tel par le ministre de tutelle aux termes de l'article 85 A de ladite loi, soit un navire communautaire d'au moins 1 000 tonnes nettes appartenant à part entière à une organisation de transport maritime qui l'affrète, le gère, l'administre ou l'exploite». L'article 85 A, paragraphe 1, de la loi sur la navigation marchande permet à tout navire, y compris ceux de moins de 1 000 tonnes nettes ([14]), d'être déclaré «navire assujetti à la taxation au tonnage», et donc éligible au régime de taxation au tonnage. Le libellé actuel précise que cela peut être fait «indépendamment des activités ou des échanges auquel il participe», et dans les conditions que le ministre de tutelle «juge appropriées».

(12) Les revenus provenant des activités de transport maritime d'une organisation de navigation agréée sont exonérés de l'impôt sur le revenu aux termes de la loi relative à l'impôt sur le revenu ([15]).

(13) En résumé, les navires relevant du régime de taxation au tonnage («navires assujettis à la taxation au tonnage») qui sont éligibles à la taxation au tonnage tout en étant exonérés de l'impôt sur le revenu sont des navires qui appartiennent «à part entière à une organisation de transport maritime qui les affrète, les gère, les administre ou les exploite» ([16]) et qui exercent des activités de transport maritime ([17]).

(14) Sont en outre exonérés d'impôt en vertu de la loi relative à l'impôt sur le revenu: les revenus, bénéfices ou gains d'une organisation de transport agréée tirés de la vente ou autre transfert d'un navire assujetti à la taxation au tonnage ou de la cession de tout droit d'acquérir un navire qui, une fois livré ou terminé, pourrait être considéré comme un navire assujetti à la taxation au tonnage ([18]).

2.1.2. *Types spécifiques de revenus et d'activités éligibles à la taxe au tonnage*

2.1.2.1. Affrètement coque nue

(15) En vertu de la législation maltaise, tous les revenus tirés de l'affrètement coque nue sont éligibles à la taxation au tonnage, sans restriction.

2.1.2.2. Affrètement à temps/au voyage

(16) En raison de la définition large de la notion d'«organisation de transport maritime» ([19]) combinée à la définition large des «activités de transport maritime» ([20]) figurant dans la législation maltaise, il est possible d'interpréter que les bénéfices des simples gestionnaires commerciaux de navires n'assumant aucune responsabilité en matière de gestion des équipages ou de gestion technique (c'est-à-dire des compagnies qui ont conclu des contrats de transport et s'appuient sur d'autres compagnies pour assurer le service, par le biais de l'affrètement à temps ou au voyage) sont éligibles à la taxe au tonnage.

(17) L'utilisation de navires affrétés à temps est assujettie aux exigences du lien de pavillon énoncées au considérant 24. Cependant, il n'existe actuellement aucune règle explicite quant à l'exigence minimale d'attribution d'un pavillon EEE pour de nouveaux venus dans le régime de taxation au tonnage.

([11]) Article 3, paragraphe 1, point a), du Code fiscal.
([12]) Article 3, paragraphe 4, du Code fiscal.
([13]) Article 85 de la loi sur la navigation marchande.
([14]) Voir le considérant 7 de la décision d'ouvrir la procédure.
([15]) Article 3, paragraphe 1, point a), du code fiscal.
([16]) Article 85, paragraphe 1, de la loi sur la navigation marchande.
([17]) Voir le considérant 10.
([18]) Article 3, paragraphe 1, point b), du code fiscal.
([19]) Voir le considérant 9.
([20]) Voir le considérant 10.

(18) Le 6 janvier 2012, le Registrar General of Shipping (bureau du registre d'immatriculation du transport maritime) a émis des règles internes sur l'éligibilité pour l'application du régime maltais de taxation au tonnage («règles de procédure interne de 2012») ([21]). Celles-ci comprennent des restrictions sur l'affrètement à temps et des activités similaires en pourcentage du tonnage total de la flotte. La même procédure interne prévoit des dérogations allant jusqu'à trois ans:

> «Au moment de l'adhésion au régime de taxation au tonnage, le tonnage net total des navires affrétés et inclus dans le régime de taxation au tonnage n'excède pas 80 % du tonnage net total de tous les navires affrétés et exploités par l'affréteur éligible et toute autre organisation faisant partie du même groupe. On entend par "navire affrété" un navire pris sur la base d'un affrètement à temps ou d'un affrètement au voyage ou d'un contrat d'affrètement. On entend par "navires exploités" des navires en propriété ou affrétés coque nue. Ce pourcentage peut atteindre 90 %, à condition que chaque navire affrété batte pavillon communautaire ou soit intégralement géré (équipage et aspects techniques) depuis le territoire de l'Union européenne/EEE. Après l'entrée dans le système, l'affréteur peut augmenter le pourcentage du tonnage net affrété sur la base de la valeur maximale susmentionnée, à condition que ce dépassement ne se produise pas pendant plus de trois périodes fiscales consécutives».

2.1.2.3. Revenus annexes

(19) En ce qui concerne le transport de marchandises et de passagers, les règles de 2012 sur la procédure interne apportent quelques précisions quant à la question de savoir quelles «activités connexes» seraient normalement considérées par les autorités maltaises comme couvertes par la définition des «activités de transport maritime». Il est précisé qu'en général «toutes les activités qui sont étroitement liées au service d'exploitation du navire fourni au cours de l'exploitation de navires admissibles, et en font normalement partie, devraient être admises au bénéfice du régime de taxation au tonnage». Les activités suivantes sont notamment spécifiées à cet égard:

a) en ce qui concerne le transport maritime de passagers (bateaux de croisière), toutes les activités hôtelières, de restauration, de divertissement et de vente au détail à bord d'un navire relevant de ce régime, sous réserve que ces services soient fournis en tant qu'activités annexes à celle de transport maritime de passagers par ce navire et soient tous consommés ou utilisés à bord de ce navire;

b) l'exploitation de bureaux en rapport avec les activités de transport maritime soumises à la taxe au tonnage;

c) l'exploitation de la billetterie et des terminaux pour passagers en rapport avec les activités de transport soumises à la taxe au tonnage ([22]);

d) l'offre d'excursions pour les passagers d'un navire relevant de ce régime, exploité par la compagnie, dont les cabines passagers restent à la disposition exclusive de ceux-ci;

e) tout intérêt ou rendement similaire sur le fonds de roulement si cet intérêt/rendement a pour objet de financer l'organisation de transport maritime agréée ou ses activités de transport maritime et/ou l'acquisition et l'entretien d'un navire assujetti à la taxation au tonnage.

(20) Malte estime que l'activité décrite au point a) du considérant 19, et en particulier la consommation ou l'utilisation à bord, est interprétée comme couvrant toutes les recettes tirées de la vente de biens et services aux passagers conservant une cabine à bord aussi longtemps que les revenus du navire proviennent principalement des revenus traditionnels du transport maritime.

2.1.3. *Le niveau de la taxe au tonnage*

(21) Malte impose une taxe annuelle au tonnage sous la forme d'un montant forfaitaire ([23]):

Tableau 1

Navire de tonnage net (tonnes nettes)		Taxe annuelle au tonnage
0	2 500	1 000 EUR
2 500	8 000	1 000 EUR plus 40 cents pour chaque TN au-dessus de 2 500 TN
8 000	10 000	3 200 EUR plus 19 cents pour chaque TN au-dessus de 8 000 TN

([21]) Merchant Shipping Notice, procédure interne, Transport Malta, Merchant Shipping Directorate (Direction de la marine marchande), publié par le Registrar General of Shipping and Seamen (Bureau du registre d'immatriculation du transport maritime et des gens de mer) le 6 janvier 2012.

([22]) Les recettes couvertes concernent la vente de billets liée au transport maritime ou au transport combiné avec une part maritime. Les coûts appropriés assujettis à la taxe au tonnage sont les coûts d'exploitation des billetteries et de la billetterie du terminal.

([23]) Voir la première annexe, partie B, de la loi sur la navigation marchande.

Navire de tonnage net (tonnes nettes)		Taxe annuelle au tonnage
10 000	15 000	3 580 EUR plus 14 cents pour chaque TN au-dessus de 10 000 TN
15 000	20 000	4 280 EUR plus 12 cents pour chaque TN au-dessus de 15 000 TN
20 000	30 000	4 880 EUR plus 9 cents pour chaque TN au-dessus de 20 000 TN
30 000	50 000	5 780 EUR plus 7 cents pour chaque TN au-dessus de 30 000 TN
Au-dessus de 50 000		7 180 EUR plus 5 cents pour chaque TN au-dessus de 50 000 TN

(22) Le taux normal est ajusté en fonction de l'âge du navire. Le taux normal ne s'applique qu'aux navires âgés de 10 à 15 ans. Les navires de plus de 15 ans sont soumis à une surtaxe plafonnée à 50 %. Pour les navires âgés de 0 à 5 ans, une réduction de 30 % s'applique; pour ceux âgés de 5 à 10 ans, la réduction est de 15 % ([24]).

(23) La première annexe de la loi sur la navigation marchande précise que «le ministre peut, dans certaines conditions qu'il jugera appropriées, exempter tout navire ou toute classe de navires du paiement de tout ou partie des taxes à acquitter aux termes de cette réglementation.»

2.1.4. *L'exigence du lien de pavillon*

(24) Conformément à l'article 85 A, paragraphe 2, de la loi sur la navigation marchande, un navire battant pavillon non communautaire peut être déclaré «navire assujetti à la taxation au tonnage» lorsque ([25]):

a) l'organisation de transport maritime agréée possède, gère ou exploite au moins 60 % de son tonnage total sous pavillon communautaire; ou

b) le pourcentage du tonnage total de l'organisation de transport maritime agréée qui est sous pavillon communautaire immédiatement après que l'organisation de transport maritime commence à exploiter le navire n'est pas inférieur au pourcentage du tonnage total de l'organisation de transport maritime qui battait pavillon communautaire à la date de référence ([26]) ou, dans le cas de l'exploitant du navire, un an à compter de la date à laquelle celui-ci a commencé ses activités (si elle est postérieure à la date de référence); ou

c) le pourcentage de tonnage sous pavillon communautaire de la société bénéficiaire n'a pas diminué sur une période de trois ans ou sur une période plus courte pendant laquelle le bénéficiaire de la taxe au tonnage existait.

(25) Lorsque les exigences des points b) ou c) ne sont pas remplies, le navire ne battant pas pavillon communautaire peut toujours être inscrit au régime de taxation au tonnage si le bénéficiaire s'engage à augmenter ou, tout au moins, à maintenir sous le pavillon de l'un des États membres la part de tonnage qui était exploitée sous ces pavillons à la date de référence.

2.1.5. *Mesures de séparation des comptabilités*

(26) Les dispositions générales anti-abus de la législation fiscale maltaise, qui prévoient que les régimes visant à abaisser artificiellement les montants des taxes devraient être écartés, s'appliquent également au régime de taxation au tonnage ([27]).

(27) Le passage du régime de taxation au tonnage au système général d'imposition des sociétés dans le but d'améliorer la facture fiscale est limité par le fait que la décision de quitter le régime de taxation au tonnage est irrévocable ([28]).

([24]) Les réductions et augmentations exactes figurent dans la première annexe, partie C, de la loi sur la navigation marchande.
([25]) Comme le précise Malte, la notion «sous pavillon communautaire» figurant dans la législation maltaise couvre les navires battant pavillon de l'Union européenne ou de l'EEE.
([26]) Conformément aux dispositions des articles 2 et 3 du code fiscal, les dates de référence sont, respectivement, le 17 janvier 2004 pour les organisations de navigation et le 11 juin 2009 pour les exploitants de navires [conformément aux chapitres 3 et 12 des orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime (JO C 13 du 17.1.2004, p. 3) et au chapitre 5 de la communication de la Commission établissant des orientations en matière d'aide d'État aux sociétés gestionnaires de navires (JO C 132 du 11.6.2009, p. 6)].
([27]) Article 51 de la loi relative à l'impôt sur le revenu.
([28]) Règlement 6 du code fiscal.

(28) Pour toute année pour laquelle une taxe au tonnage est appliquée, il convient de tenir une comptabilité séparée distinguant clairement les paiements et les recettes de l'organisation de transport maritime concernée en ce qui concerne les activités de transport et les recettes relatives à toute autre activité ([29]).

2.1.6. *Exonération de l'imposition des plus-values provenant de la vente ou du transfert de navires*

(29) Les plus-values provenant de la vente ou du transfert de navires assujettis à la taxation au tonnage et les opérations similaires ne sont pas imposées ([30]). Il n'y a aucune limitation à cette exonération.

2.1.7. *Exonération de l'imposition des dividendes des actions dans les compagnies maritimes*

(30) L'article 3, paragraphe 1, point a), du code fiscal stipule qu'«aucune taxe supplémentaire en vertu de la loi relative à l'impôt sur le revenu ne sera imputée ou payable sur le revenu dans la mesure où ce revenu provient des activités de transport d'une organisation de navigation agréée», à condition que tous les droits et taxes afférents aient été dûment payés par cette organisation. Cette exonération fiscale s'applique tout au long de la chaîne de propriété ([31]).

(31) Quant au régime général d'imposition sur le revenu, le traitement des dividendes des actionnaires est régi par l'article 68 de la loi relative à l'impôt sur le revenu, qui prévoit:

«article 68, paragraphe 1, point a) Toute personne qui ne réside pas à Malte ou toute personne physique qui réside à Malte et qui reçoit un dividende versé au titre de bénéfices attribués à l'un des comptes imposables autres que le compte fiscal définitif n'est pas tenu de divulguer l'existence de ce dividende dans toute déclaration effectuée en vertu des dispositions des lois relatives à l'impôt sur le revenu.

point b) Nul ne doit être soumis à un impôt supplémentaire au titre de la présente loi en ce qui concerne les revenus visés au paragraphe a).

point c) Les dividendes versés au titre de bénéfices alloués au compte d'impôt final ne sont pas soumis à un impôt supplémentaire et ne font pas partie du revenu imposable d'une personne et nul ne peut demander un crédit ou un remboursement concernant toute taxe directement ou indirectement payée sur ces bénéfices…»

(32) L'effet pratique de l'article 68 de la loi relative à l'impôt sur le revenu est que les bénéfices, lorsqu'ils sont distribués comme dividendes, ne sont pas soumis à une taxe supplémentaire au niveau des actionnaires. Il est à noter que les bénéficiaires ne sont pas non plus tenus de divulguer ces dividendes.

2.1.8. *Exonération de l'imposition sur les plus-values relatives aux actions des compagnies maritimes*

(33) Les organisations détenant des participations dans les organisations de navigation et leurs actionnaires ne paient pas l'impôt sur le revenu applicable aux plus-values provenant du transfert de ces participations, sous réserve que la société dans laquelle la participation est détenue limite ses activités aux activités de transport maritime ([32]). Cette exonération s'applique tout au long de la chaîne de propriété ([33]).

(34) La loi relative à l'impôt sur le revenu prévoit un impôt sur certaines plus-values. Celles-ci sont énumérées de manière exhaustive à l'article 5, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu et incluent en principe celles qui résultent de transactions de biens immeubles, de garanties et de partenariats. Les plus-values imposables sont cumulées aux autres revenus des contribuables et sont imposées à un taux forfaitaire de 35 % pour les sociétés.

(35) L'article 12, paragraphe 1, point c), sous ii), de la loi relative à l'impôt sur le revenu prévoit une exonération fiscale pour les personnes ne résidant pas à Malte. Plus précisément, tout gain ou bénéfice perçu revenant à toute personne ne résidant pas à Malte ou réalisé par elle sur un transfert d'actions ou de titres dans une société, qui n'est pas une société immobilière, est exonéré de l'impôt, sous réserve que le bénéficiaire effectif du gain soit une personne ne résidant pas à Malte et que cette personne ne soit pas détenue ou contrôlée par une ou des personnes physiques qui résident habituellement à Malte.

([29]) Article 3, paragraphe 4, du code fiscal.
([30]) Article 3, paragraphe 1, point b), du code fiscal.
([31]) Article 3, paragraphe 1, point b), du code fiscal.
([32]) Article 3, paragraphe 1, point c), du code fiscal.
([33]) Article 3, paragraphe 3, du code fiscal.

2.1.9. *Exonération de l'impôt sur les intérêts ou autres revenus à payer en ce qui concerne le financement des compagnies maritimes ou des navires assujettis à la taxation au tonnage*

(36) La loi sur la navigation marchande dispose que, outre la propriété, l'exploitation, l'administration et la gestion d'un ou de plusieurs navires immatriculés à Malte ou battant pavillon d'un autre pays et l'exercice de toutes les activités financières, de sécurité et commerciales connexes y afférentes ([34]), une organisation est considérée comme une organisation de transport maritime si son objectif principal est — sous réserve de l'obtention d'une licence auprès du directeur général de la navigation — «la levée de capitaux au moyen de prêts, l'émission de garanties ou l'émission de titres pour l'organisation de transport maritime elle-même ou pour d'autres organisations de transport maritime appartenant au même groupe» ([35]), ou «pour l'exercice de toutes autres activités menées dans le secteur maritime que le ministre peut, sur recommandation de l'autorité, fixer de temps à autre par règlement comme admissibles aux fins susmentionnées» ([36]).

(37) L'article 3, paragraphe 2, du code fiscal dispose qu'aux termes de la loi relative à l'impôt sur le revenu, il ne peut être exigé d'impôt sur les intérêts ou d'autres revenus versés en ce qui concerne le financement des activités des organisations de transport maritime agréées, visées à l'article 84 Z, paragraphe 1, de la loi sur la navigation marchande, ou le financement d'un navire assujetti à la taxation au tonnage. Conformément à cette disposition, cette exonération ne s'applique qu'aux banques, établissements de crédit ou institutions financières agréés résidant à Malte, et elle n'est accordée que sur demande explicite formulée auprès des autorités compétentes.

(38) Les prêts et garanties octroyés par les institutions financières aux armateurs ainsi qu'aux exploitants, gestionnaires ou administrateurs de navires pourraient donc être potentiellement exonérés de l'imposition des revenus, au titre de la loi relative à l'impôt sur le revenu, sur les bénéfices résultant des activités concernées ([37]).

(39) Les autorités maltaises ont confirmé que, depuis l'adhésion de Malte à l'Union européenne, aucune licence n'a été délivrée à une organisation autre que celles qui exercent des activités de propriété, d'exploitation (en vertu d'un contrat d'affrètement ou à un autre titre), d'administration et de gestion d'un ou de plusieurs navires et qu'aucune banque, aucun établissement de crédit ni aucune institution financière, au sens de l'article 84 Z, paragraphe 1, de la loi sur la navigation marchande, n'ont eux-mêmes bénéficié de cet avantage.

2.1.10. *Exonération du droit sur les documents et les transferts*

(40) La loi sur l'imposition des documents et transferts ([38]) s'applique aux transferts de titres négociables, aux biens immeubles, aux ventes aux enchères et aux polices d'assurance. Les titres négociables sont définis comme «une détention de capital-actions dans toute société et des documents représentant la même société» ([39]).

(41) Le code fiscal ([40]) stipule qu'aucun droit ne sera payable sur i) l'immatriculation d'un navire assujetti à la taxation au tonnage en vertu de la loi sur la navigation marchande; ii) l'émission ou l'attribution de tout titre ou intérêt d'une organisation de transport maritime agréée; iii) l'achat, le transfert, la cession de tout titre ou intérêt de toute organisation de transport maritime agréée; iv) la vente ou le transfert d'un navire assujetti à la taxation au tonnage; v) l'immatriculation, le transfert ou la libération de toute hypothèque ou autre charge sur ou en rapport avec tout navire ou toute organisation de transport maritime; vi) la cession des droits et des intérêts, ou la prise en charge d'engagements concernant tout navire.

(42) La loi sur l'imposition des documents et transferts ([41]) impose une taxe sur les transactions sur titres de deux euros pour chaque centaine d'euros du montant ou de la valeur de la contrepartie ou de la valeur réelle du titre négociable, le montant le plus élevé étant retenu.

(43) Toutefois, aucune taxe n'est applicable à des transactions impliquant les titres d'une entreprise dans laquelle plus de la moitié du capital en actions ordinaires, les droits de vote et les droits aux bénéfices sont détenus par des personnes qui ne résident pas à Malte et ne sont pas détenus ou contrôlés directement ou indirectement par des personnes résidant à Malte, sous réserve que l'entreprise possède la majorité de ses intérêts commerciaux en dehors de Malte ([42]).

(44) En général, sont également exonérés de taxes les transferts effectués au sein du groupe dans le cadre d'exercices de restructuration de groupe ([43]). Il existe un grand nombre d'autres exonérations principalement axées sur diverses personnes morales en possession d'intérêts internationaux significatifs mais aussi dans d'autres circonstances, telles que pour les organismes de placement collectif.

([34]) Article 84 Z, paragraphe 1, points a) à c), de la loi sur la navigation marchande.
([35]) Article 84 Z, paragraphe 1, point d), de la loi sur la navigation marchande.
([36]) Article 84 Z, paragraphe 1, point e), de la loi sur la navigation marchande.
([37]) Article 84 Z, paragraphe 1, point d), de la loi sur la navigation marchande et article 3, paragraphe 2, du code fiscal.
([38]) Loi sur l'imposition des documents et transferts, chapitre 364, Journal officiel du gouvernement maltais, 25 novembre 1992.
([39]) Article 2 de la loi sur l'imposition des documents et transferts.
([40]) Article 5 du code fiscal.
([41]) Article 42, paragraphe 1, de la loi sur l'imposition des documents et transferts.
([42]) Articles 47, paragraphes 3 et 4, de la loi sur l'imposition des documents et transferts.
([43]) Article 42, paragraphe 1, point b), de la loi sur l'imposition des documents et transferts.

3. MOTIFS AYANT CONDUIT À L'OUVERTURE D'UNE PROCÉDURE FORMELLE D'EXAMEN

(45) La décision d'ouverture a suscité des interrogations quant à la comptabilité des mesures décrites aux sections 2.1 à 2.8 avec le marché intérieur et, en particulier, avec les orientations sur les aides d'État au transport maritime ([44]).

(46) En ce qui concerne les mesures de taxation au tonnage, la Commission a émis les doutes suivants:

a) Les orientations sur les aides d'État au transport maritime limitent l'application de la taxe au tonnage aux navires utilisés aux fins du transport maritime, défini comme «le transport de voyageurs et de marchandises par mer» ([45]). Cependant, cette définition ne semblait pas se refléter dans la loi sur la navigation marchande. En outre, le régime maltais confère au ministre le pouvoir discrétionnaire de s'écarter des prescriptions générales prévues par la loi sur la navigation marchande. La Commission a considéré que les bénéfices générés par des navires n'effectuant aucune activité de transport maritime ne peuvent être soumis au régime de taxation au tonnage. Dans ce contexte, la Commission a estimé que les navires de pêche, les pontons, les chalands, les yachts, les navires de croisière et les plateformes pétrolières s'avéraient admissibles au régime maltais de taxation au tonnage, mais doutait que cela soit justifiable.

b) L'absence de dispositions claires sur les navires de service et d'appui, les remorqueurs et les dragueurs a suscité d'autres doutes de la part de la Commission quant à savoir si le respect des règles énoncées dans les orientations sur les aides d'État au transport maritime est assuré.

c) En ce qui concerne les plus-values tirées de la vente de navires, la Commission nourrit des doutes quant à savoir si les transactions exonérées étaient limitées aux navires achetés et vendus par des compagnies de navigation pendant qu'elles étaient soumises à la taxation au tonnage.

d) La Commission a estimé que l'absence de limites claires concernant l'éligibilité des activités connexes peut aboutir à l'octroi d'une aide incompatible, notamment dans le cas de la vente de certaines marchandises à bord de navires de croisière.

e) En ce qui concerne les navires participant clairement à des activités éligibles, la Commission a estimé que les avantages fiscaux ne devraient pas être étendus à tous les opérateurs du marché liés d'une certaine manière aux activités de ces navires. Les loueurs de navires n'effectuant eux-mêmes aucune activité de transport maritime ne devraient pas bénéficier de la taxe au tonnage. De plus, la Commission avait des doutes quant à l'admissibilité sans limite des affréteurs et sociétés similaires au bénéfice de la taxe au tonnage.

f) La Commission a exprimé des doutes quant à savoir si, dans tous les cas, le niveau de taxation était conforme à ce qu'elle avait admis par le passé pour d'autres États membres.

g) Elle a émis des doutes quant à l'adéquation des exigences du lien de pavillon ainsi que des mesures de séparation des comptabilités.

h) Elle a contesté le traitement fiscal des dividendes d'actions des compagnies de navigation.

i) Elle s'est également interrogée sur la compatibilité avec le marché intérieur de l'exonération de l'imposition sur les plus-values sur les actions des compagnies de navigation.

j) Elle a mis en doute la compatibilité avec le marché intérieur des exonérations de la loi sur les documents et transferts relatifs aux navires. Ces exonérations semblent bénéficier potentiellement aux opérateurs économiques, qui ne sont pas nécessairement de véritables compagnies de navigation (notamment les actionnaires).

k) Enfin, la Commission a considéré que l'exonération de l'imposition sur le revenu des bénéfices tirés des ventes de navires et du financement des compagnies de navigation n'était pas conforme aux orientations sur les aides d'État au transport maritime.

4. OBSERVATIONS ET ENGAGEMENTS DE MALTE

4.1. **Introduction**

(47) Malte souligne qu'elle a toujours mis en œuvre la taxe au tonnage dans le but de respecter les règles de concurrence loyale et les orientations sur les aides d'État au transport maritime.

([44]) Communication de la Commission C(2004) 43 — Orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime (JO C 13 du 17.1.2004, p. 3).

([45]) Les orientations sur les aides au transport maritime renvoient explicitement à la définition du transport maritime figurant dans le règlement (CEE) nº 4055/86 du Conseil du 22 décembre 1986 portant application du principe de la libre prestation des services aux transports maritimes entre États membres et entre États membres et pays tiers (JO L 378 du 31.12.1986, p. 1) et dans le règlement (CEE) nº 3577/92 du Conseil du 7 décembre 1992 concernant l'application du principe de la libre circulation des services aux transports maritimes à l'intérieur des États membres (cabotage maritime) (JO L 364 du 12.12.1992, p. 7).

(48) En pratique, le régime maltais a toujours été limité aux navires reconnus par la Commission comme éligibles à la taxation au tonnage (essentiellement les navires exerçant des activités de transport international de marchandises et de passagers). Les prestations annexes telles que le financement et le courtage n'ont pas bénéficié de la taxe au tonnage.

(49) À la fin décembre 2015, le tonnage brut déclaré sous pavillon maltais était de 66,2 millions de tonnes (plus de 3 000 navires). La flotte battant pavillon maltais est une composante fondamentale de l'activité maritime de Malte et revêt une importance cruciale pour la viabilité économique de l'ensemble de son industrie maritime en particulier si l'on tient compte de sa situation de petite île à la périphérie de l'Union et de l'effet multiplicateur qu'elle génère dans l'économie maltaise.

(50) Il convient de comparer cela aux 462 navires assujettis au régime maltais de taxation au tonnage représentant un tonnage total de 10,4 millions de tonnes brutes à la fin de 2015.

(51) Ces navires bénéficiant du régime maltais de taxation au tonnage battent pavillon maltais, à l'exception de deux navires battant pavillon norvégien. Aucun des navires en question n'est exploité en affrètement coque nue (externe) pour des tiers ou dans le cadre de dispositions d'affrètement à temps/au voyage.

(52) Les navires exploités commercialement dans les eaux territoriales maltaises ne bénéficient pas du régime maltais de taxation au tonnage. Ils exercent surtout des activités portuaires telles que le soutage, le transport et les croisières touristiques et emploient de nombreux marins maltais.

(53) Il convient d'établir une distinction entre les navires exploités commercialement dans le transport de touristes/marchandises dans les eaux territoriales maltaises et les navires affectés au commerce international. Ce sont seulement ces derniers qui peuvent bénéficier du régime maltais de taxation au tonnage.

4.2. **Le régime de taxation au tonnage**

4.2.1. *Navires éligibles au régime de taxation au tonnage*

4.2.1.1. Observations générales

(54) Conformément à la première annexe de la loi sur la navigation marchande, la taxe au tonnage est due pour tous les navires immatriculés à Malte, y compris les bateaux de pêche et les yachts de plaisance.

(55) Cependant, Malte souligne que tous les types de navires ne sont pas éligibles en tant que «navires assujettis à la taxation au tonnage» bénéficiant du régime de taxation au tonnage. Tel est, par exemple, le cas des bateaux de pêche et des yachts de plaisance. L'organisation de transport maritime agréée qui possède, exploite ou gère ce type de navires n'est pas non plus admise au bénéfice du régime de taxation au tonnage en ce qui concerne les bénéfices que ladite organisation tire de ces navires.

(56) Les navires qui ne participent pas à des activités de transport maritime, tels que les bateaux de pêche et les yachts de plaisance, sont tenus de payer l'impôt sur le revenu à Malte sur leur revenu imposable en plus des droits d'enregistrement et des taxes annuelles basées sur le tonnage dues conformément à la loi sur la navigation marchande. Ces derniers droits et taxes sont également désignés à Malte sous le nom de «taxe au tonnage», mais seuls les navires que Malte a qualifiés par le passé de «navires assujettis à la taxation au tonnage» sont tenus de ne s'acquitter que de la taxe au tonnage conformément au régime de taxation au tonnage à la place de l'impôt sur le revenu en vertu de la loi relative à l'impôt sur le revenu.

(57) Le code fiscal prévoit une exonération de l'impôt sur le revenu seulement pour les revenus tirés des «activités de transport maritime». Les règles de procédure interne de 2012 énumèrent un certain nombre de navires qui ne sont pas éligibles à la taxation au tonnage en exonération de l'imposition habituelle sur le revenu, étant donné que les revenus tirés de ces navires ne sont pas considérés comme provenant d'«activités de transport maritime». Il s'agit en particulier des bateaux de pêche, des yachts de plaisance, des installations offshore fixes, y compris les plateformes pétrolières qui ne sont pas utilisées pour le transport maritime, des remorqueurs non hauturiers, des grues flottantes non motorisées et des navires destinés principalement à l'exploitation de salles de jeux et/ou de casinos. Les plateformes mobiles et pontons ne sont non plus pas admis à bénéficier d'exonérations de l'imposition normale sur le revenu. Tous ces navires paient simplement une taxe d'enregistrement et une taxe annuelle sur la base de leur tonnage, qui est appelée «taxation au tonnage» ou «taxe au tonnage» mais qui ne les exonère pas de l'imposition générale sur le revenu.

(58) Malte soutient qu'à l'avenir la taxe d'enregistrement et la taxe annuelle dues par les bateaux de pêche et navires semblables non admissibles ne seront plus appelées «taxe au tonnage» afin d'éviter les malentendus.

(59) Le pouvoir discrétionnaire du ministre de tutelle d'accepter des navires de moins de 1 000 tonnes nettes ne signifie pas que les navires ne participant pas à des activités de transport pourraient être soumis à la taxe au tonnage. Ce pouvoir discrétionnaire n'élimine pas la nécessité pour le navire de participer au transport international de marchandises ou de passagers.

(60) Par souci de clarté, l'article 85 A, paragraphe 1, de la loi sur la navigation marchande sera reformulé comme suit: «Le ministre peut, avec l'accord du ministre des finances et sous réserve que ces conditions soient jugées appropriées conformément à ce règlement, déclarer comme navire assujetti à la taxe au tonnage un navire de tout tonnage net participant à des activités de transport».

(61) Seules les catégories de navires mentionnées au tableau 2 ont déjà été acceptées comme éligibles à la taxation au tonnage à Malte (avec une exonération parallèle de l'imposition générale sur le revenu). La composition de la flotte en 2015 est présentée au tableau 2.

Tableau 2

Type de navire	Nombre total de navires soumis à la taxe au tonnage (Décembre 2015)
chaland	7
vraquier	113
navire de transport de voitures	5
cimentier	2
yacht commercial ([1])	29
conteneur	12
marchandises diverses	120
passager	24
navire roulier (Ro-Ro);	5
navire d'appui ([2])	3
bateau-citerne	155
remorqueur	2
TOTAL	**477**

([1]) Yachts d'une longueur hors tout de 15 mètres et qui ne transportent pas de marchandises ni ne transportent plus de 12 passagers, non utilisés pour la navigation de plaisance. Ils sont régis par le Commercial Yacht Code publié par la direction de la marine marchande du Centre de transport de Malte; http://www.transport.gov.mt/superyacht-registration/commercial-yacht-code

([2]) Les navires d'appui peuvent se diviser en deux catégories en fonction des opérations qu'ils effectuent: i) les navires d'appui utilisés pour le transport de fournitures et de matériel en soutien des installations offshore et ii) navires de transport utilisés pour le transport de l'équipage en direction et en provenance des installations offshore ou ces deux catégories combinées.

(62) Malte a confirmé que 100 % des navires bénéficiant d'exonérations de l'imposition normale sur le revenu (ci-après la «flotte maltaise assujettie à la taxe au tonnage») battent pavillon de/sont enregistrés dans l'Union européenne/EEE ([46]) et qu'aucun navire ne battant pas pavillon de l'Union européenne/EEE n'a jamais fait partie de la flotte assujettie à la taxe au tonnage depuis 2004.

(63) En termes de tonnage, la flotte maltaise assujettie à la taxe au tonnage représentait environ 10,4 millions de tonnes brutes à la fin de 2015, soit moins de 20 % des navires enregistrés à Malte.

([46]) Les navires affrétés coque nue sont immatriculés à Malte mais peuvent naviguer sous un autre pavillon. Les seuls navires ne battant pas pavillon maltais bénéficiant de la taxe au tonnage naviguent sous pavillon de l'Union européenne/EEE.

(64) Malte s'est engagée à continuer de limiter l'éligibilité au régime de taxation au tonnage aux navires qui sont impliqués dans le transport international de marchandises ou de passagers par voie maritime et dans certaines autres activités de transport telles que préalablement approuvées par la Commission comme éligibles en vertu des orientations sur les aides d'État au transport maritime aux fins de taxation au tonnage à la demande d'autres États membres.

(65) Malte précisera en outre que seules les véritables organisations de transport seront en mesure de bénéficier de la taxation au tonnage au titre du régime, en particulier celles qui ont assumé des risques et des responsabilités liées i) à l'exploitation d'un navire qui fournit des services de transport maritime au sens des orientations sur les aides d'État au transport maritime ([47]) (tels que les responsabilités liées à la gestion technique et à l'équipage) ou ii) à l'exercice d'activités de transport maritime telles qu'elles sont définies dans les orientations sur les aides d'État au transport maritime [y compris avec des navires affrétés avec leur équipage dans certaines conditions ([48])].

4.2.1.2. Application de la taxe au tonnage aux chalands

(66) Les chalands qui ne sont pas affectés au «transport international de marchandises» ne sont pas éligibles au régime maltais de taxation au tonnage, qu'ils soient automoteurs ou autre. Les chalands qui sont conçus et normalement utilisés pour la navigation en haute mer et qui sont également affectés au transport maritime international peuvent être admissibles au régime maltais de taxation au tonnage. Cela s'avère nécessaire pour les marchandises qui ne peuvent être transportées par des navires conventionnels.

(67) Le secteur de l'énergie utilise des chalands pour transporter des composants tels que les ancres, les tuyaux et les chaînes qui ne peuvent être transportés sur des navires conventionnels. Les modules des nouvelles plateformes de forage et de production et les appareils de forage sont également transportés par chaland. D'autres barges transportent des machines de pose d'oléoducs en eaux profondes ou des grues et des tours de forage à très forte capacité. Des barges non motorisées sont également utilisées afin d'approvisionner en charbon les centrales électriques.

4.2.1.3. Application de la taxe au tonnage aux navires de croisière

(68) Les navires de croisière (à passagers) sont admissibles au régime maltais de taxation au tonnage. Malte a souligné que Chypre, le Danemark, la France, l'Allemagne, l'Irlande, l'Italie, les Pays-Bas, la Norvège et le Royaume-Uni considèrent les navires de croisière comme admissibles, à condition que ces navires ne soient pas principalement utilisés pour le jeu/casino ou à des fins similaires non liées au transport maritime.

(69) Ce secteur est extrêmement bénéfique pour le pôle d'activité maritime de l'Union et confère une valeur ajoutée importante à un nombre considérable d'États membres. Ce secteur est soumis à une concurrence internationale agressive et emploie un très grand nombre de travailleurs qualifiés et spécialisés.

4.2.1.4. Application de la taxe au tonnage aux navires de plaisance

(70) Les navires de plaisance utilisés dans le transport international de passagers peuvent être admis à bénéficier du régime de taxation au tonnage à condition d'être immatriculés comme navires de plaisance à Malte. Ils peuvent être affectés au transport commercial de 12 voyageurs maximum ([49]) et doivent respecter un ensemble de normes d'exploitation et de sécurité rigoureuses. Les yachts certifiés comme navires de plaisance sont considérés comme équivalents à de petits navires à passagers, car ils peuvent naviguer dans les eaux internationales. Le Malta Commercial Yacht Code (code maltais des navires de plaisance) ([50]) fixe les normes techniques que les navires de plaisance doivent respecter pour être admissibles comme navires assujettis à la taxe au tonnage. Ces normes sont équivalentes à celles qui régissent la construction et l'exploitation de navires de commerce et qui sont contenues dans des conventions internationales telles que SOLAS et MARPOL ([51]). Les autres critères d'éligibilité applicables à des navires de plaisance sont les mêmes que pour d'autres types de navires.

(71) Les propriétaires de ces navires de plaisance concluent des accords de gestion par un tiers avec des sociétés de gestion de yachts. Le code fiscal permet aux propriétaires et aux gestionnaires de bénéficier du régime de taxation au tonnage. Jusqu'à présent, il n'y a pas eu de cas où le propriétaire et le gestionnaire d'un navire de plaisance immatriculé au titre de la loi sur la navigation marchande ont bénéficié de ce régime.

([47]) Voir le point 2 des orientations sur les aides d'État au transport maritime.
([48]) Voir les considérants 100 et 101.
([49]) Tout navire transportant plus de 12 passagers est qualifié de navire à passagers conformément à la Convention internationale pour la sauvegarde de la vie humaine en mer (Convention SOLAS) et est donc tenu de respecter les obligations et les normes prévues dans les conventions internationales applicables.
([50]) Code des navires de plaisance publié par la direction de la marine marchande du Centre de transport de Malte; http://www.transport.gov.mt/superyacht-registration/commercial-yacht-code.
([51]) Le code des navires de plaisance a été notifié à l'Organisation maritime internationale comme une disposition équivalente aux conventions internationales.

(72) Le secteur du yachting commercial international est très compétitif et les navires immatriculés dans l'Union/EEE sont confrontés à une concurrence accrue de la part de gestionnaires de navires de plaisance établis en dehors de l'EEE. Des pays tiers offrent des incitations fiscales en faveur des entreprises pour qu'elles y enregistrent leurs yachts.

4.2.1.5. Application de la taxe au tonnage aux navires de remorquage et de dragage

(73) Lorsqu'une organisation de transport maritime agréée tire son revenu de navires de remorquage qui sont assujettis à la taxation au tonnage, cette organisation ne peut bénéficier du régime de taxation au tonnage que pour le revenu qu'elle tire des «activités de transport maritime». Les services de remorquage dans les ports sont exclus du régime de taxation au tonnage. Les remorqueurs ne peuvent en bénéficier que s'il est confirmé que la plupart de leur temps de service est utilisé dans le transport international de marchandises, dans le respect du seuil de 50 % fixé dans les orientations sur les aides d'État au transport maritime ([52]).

(74) Les règles de procédure interne de 2012 excluent les remorqueurs non hauturiers du régime de taxation au tonnage et établissent clairement que ces navires non prescrits ne sont simplement pas éligibles au régime de taxation au tonnage mais doivent satisfaire aux exigences contenues dans le code fiscal. Le nouveau projet de code fiscal de la navigation marchande établira expressément que pour être éligibles, les remorqueurs ou les dragueurs doivent être immatriculés dans un registre de l'Union européenne/EEE. Bien que cela n'ait pas été clairement précisé auparavant, cette dernière exigence a toujours été respectée.

(75) Malte s'est engagée à transposer dans les textes pertinents la formulation exacte des orientations sur les aides d'État au transport maritime concernant les activités de remorquage et de dragage.

4.2.1.6. Application de la taxe au tonnage aux navires de service

(76) Malte a expliqué que seuls quelques navires de service/soutien ont été soumis au régime de taxation au tonnage. Il s'agissait de navires polyvalents/break-bulk ([53]).

(77) Malte soutient que les navires de service/soutien sont soumis au même cadre opérationnel et réglementaire que les navires qui assurent le transport maritime (au sens des orientations sur les aides d'État au transport maritime), en termes:

a) d'exigences techniques, y compris tous les instruments et règlements internationaux pertinents régissant la structure des navires, la sécurité et la protection de l'environnement, ainsi que les règles de classification;

b) d'équipage: ces navires sont dotés d'effectifs en conformité avec la législation internationale, qui s'applique également aux navires marchands, en particulier la Convention internationale sur les normes de formation des gens de mer, de délivrance des brevets et de veille de l'Organisation maritime internationale (Convention STCW) et la Convention du travail maritime de l'Organisation maritime internationale; les gens de mer employés à bord de ces navires sont soumis aux mêmes exigences de formation et aux mêmes conditions de travail et de vie que ceux qui sont employés à bord des navires marchands traditionnels;

c) d'environnement juridique: les propriétaires exploitant ces navires sont soumis aux mêmes contraintes juridiques en ce qui concerne la sécurité, la responsabilité en cas d'accident ou de pollution, et les règles de concurrence.

(78) Les navires de service sont confrontés à la concurrence internationale, leurs concurrents bénéficiant de salaires moindres pour les équipages, d'impôts plus bas, de programmes de maintenance réduits, etc.

(79) De plus, les navires de service contribuent à la réalisation des objectifs fixés dans les orientations sur les aides d'État au transport maritime, au même titre que les autres navires (marchands). Ils contribuent au développement du pôle d'activité maritime et ont un impact positif sur l'emploi et sur le savoir-faire maritime de l'Union.

(80) Malte s'est engagée à limiter les navires éligibles à ceux qui participent au transport international de marchandises ou de passagers par voie maritime conformément aux orientations sur les aides d'État au transport maritime.

(81) Malte a noté que la Commission a déjà accepté les navires câbliers, les navires poseurs de canalisations, les navires de recherche et les bateaux à grue comme éligibles à la taxation au tonnage ([54]).

([52]) Section 3.1 des orientations sur les aides d'État au transport maritime.

([53]) Les navires polyvalents et break-bulk participent aux activités de transport maritime telles qu'elles sont définies dans les orientations sur les aides d'État au transport maritime. Les navires break-bulk transportent des marchandises qui doivent être chargées individuellement et non dans des conteneurs intermodaux.

([54]) Voir par exemple le considérant 47 de la décision de la Commission du 27 avril 2010 dans l'affaire N 714/09, Pays-Bas — Extension du régime de taxation au tonnage aux navires câbliers, navires poseurs de canalisations, navires de recherche et bateaux à grue (JO C 158 du 18.6.2010, p. 2).

4.2.2. *Revenu éligible au régime de taxation au tonnage*

4.2.2.1. Éligibilité des services annexes fournis dans le cadre du transport maritime

(82) Les termes «activités annexes» mentionnés dans la définition des «activités de transport maritime», reprise à l'article 85, paragraphe 1, du code fiscal, a toujours été interprété comme exigeant l'existence d'un lien étroit entre le transport international de marchandises et de passagers et l'activité annexe. La question de savoir si une activité spécifique est considérée comme annexe est examinée au cas par cas.

(83) Pour déterminer si une activité est annexe, il est tenu compte du commentaire sur l'article 8 du modèle de convention fiscale de l'OCDE (ci-après le «commentaire»), y compris le paragraphe 4.2 du commentaire, qui dispose que, dans le cadre du transport international, les revenus tirés d'opérations annexes sont des revenus tirés d'activités qui «apportent une contribution mineure relativement à [l'exploitation de navires en trafic international] et sont si étroitement liés à cette opération qu'elles ne doivent pas être considérées comme une activité distincte ou la source de revenu de l'entreprise».

(84) Malte souligne que le transport de passagers comporte habituellement une variété de services complémentaires qui sont inclus dans le prix du billet. Ces services incluent l'offre de places de couchage et la restauration, ainsi que d'autres services qui font partie des attentes des passagers au cours du même trajet, tels que les services d'embarquement et de débarquement. Les voyageurs des grands navires à passagers seraient également en droit de disposer d'un cinéma, d'un spa, d'un coiffeur et de services similaires. Ce type de services et les services d'excursion locale doivent être considérés comme des activités annexes à l'activité de transport, pour autant que la prestation concernée représente un service acheté à l'extérieur dans des conditions de concurrence normale. Malte a également souligné que l'obligation légale veut que les boutiques à bord des navires de croisière soient fermées pendant que les navires sont au port.

(85) Les ventes de billets sont la principale source de revenus pour les exploitants de navires de croisière et les gains obtenus à bord sont une composante annexe mais essentielle pour la durabilité de l'activité de transport de passagers. Des rapports sectoriels estiment que la majorité des revenus des navires de croisière (60 % ou plus) proviennent des ventes de billets.

(86) Les règles de procédure interne de 2012 excluent spécifiquement du régime de taxe au tonnage «les navires dont l'objectif principal est de fournir des biens ou des services habituellement fournis à terre (par exemple bateau-hôtel, supermarché ou restaurant flottant)» et les casinos flottants ou de croisière. Sur les 26 navires à passagers qui ont bénéficié du régime de taxe au tonnage, 17 n'ont pas de service casino ni ne vendent d'articles de luxe.

(87) Malte a présenté l'engagement qu'après l'entrée en vigueur des nouvelles règles de taxation de la marine marchande, un certain nombre d'activités pouvant être concurrencées par des entreprises situées à terre et n'étant donc pas éligibles au régime de taxation au tonnage en seront explicitement exclues. Ces activités comprendront la vente à bord de biens ou de services habituellement non fournis aux voyageurs, notamment des voitures, des appareils électroménagers ou des animaux ou des vacances à bord, le navire restant amarré en l'absence d'éléments de transport maritime.

(88) En outre, Malte s'est engagée à plafonner les revenus des activités connexes à 50 % des revenus bruts pour chaque navire. La vérification de conformité par l'administration fiscale s'effectuera au niveau de chaque navire à l'intérieur d'un groupe.

(89) Les activités connexes plafonnées pouvant bénéficier de la taxe au tonnage comprendront:

«a) le transport de passagers ou de marchandises autrement qu'à bord d'un navire assujetti à la taxe au tonnage exploité par l'organisation de transport agréée, lorsque

i) il existe un seul contrat avec le client pour un trajet qui inclut un voyage sur le navire assujetti à la taxe au tonnage; et que

ii) le transport pour le reste du voyage est acheté ou acquis par l'organisation de transport maritime agréée par une disposition qui aurait été convenue entre entreprises indépendantes;

b) les ventes et les services qui sont normalement fournis aux clients par des navires à passagers de haute mer, y compris:

i) la vente de boissons alcoolisées, de parfums et de tabac;

ii) l'échange de montants de devises différentes pour des dépenses personnelles;

iii) les services de santé et de beauté, spa et services de mieux-être;

c) les services administratif et d'assurance directement liés au transport de passagers ou de marchandises, y compris en vertu d'un seul contrat de voyage qui comprend un voyage à bord du navire assujetti à la taxe au tonnage;

d) l'offre de vacances, vendues au client en vertu d'un seul contrat, lorsque

i) une partie des vacances est constituée d'un voyage sur un navire assujetti à la taxe au tonnage exploité par l'organisation de transport agréée, et que l'autre partie est terrestre (ci-après "la partie terrestre");

ii) la partie terrestre est achetée ou acquise par l'organisation de transport agréée dans des conditions de concurrence normale;

e) le chargement et le déchargement de marchandises effectués sur un navire assujetti à la taxe au tonnage exploité par l'organisation de transport agréée, et la mise à disposition par celle-ci d'installations exclusivement utilisées à ces fins;

f) le groupage ou le dégroupage du fret effectué sur un navire assujetti à la taxe au tonnage exploité par l'organisation de transport agréée, immédiatement avant ou après le voyage, lorsque l'activité n'est pas liée au transport;

g) le placement provisoire du fret effectué sur un navire assujetti à la taxe au tonnage exploité par l'organisation de transport agréée, sur les quais ou à quai, lorsque l'activité ne fait pas partie d'une opération de stockage à long terme;

h) la location ou la fourniture aux clients de conteneurs pour marchandises à transporter sur un navire assujetti à la taxe au tonnage exploité par l'organisation de transport agréée;

i) l'offre d'excursions pour les passagers d'un navire assujetti à la taxe au tonnage exploité par l'organisation de transport agréée, lorsque les cabines passagers restent à la disposition exclusive de ceux-ci;».

(90) En outre, les revenus annexes suivants seront couverts par le plafonnement:

a) la publicité et le marketing, dès lors qu'ils correspondent à la vente d'espaces publicitaires à bord de navires assujettis à la taxe au tonnage; et

b) les établissements de paris ou de jeux normalement proposés aux clients par les navires à passagers de haute mer aux fins de divertissement, et la vente aux passagers des navires de mer d'articles de luxe habituellement proposés à ces passagers, pour autant que le chiffre d'affaires qui se dégage de ce type d'activités représente moins de 25 % des revenus bruts du navire assujetti à la taxe au tonnage.

(91) D'après les règles de procédure interne de 2012, les activités connexes non spécifiquement maritimes, qui sont actuellement soumises à la taxe au tonnage à Malte, comprennent i) l'exploitation de la billetterie et des terminaux pour passagers en rapport avec les activités de transport soumises à la taxe au tonnage; ii) tout intérêt ou rendement sur le fonds de roulement, lorsque cet intérêt ou ce rendement a pour objet de financer l'organisation de transport maritime agréée ou ses activités de transport maritime; iii) et/ou l'acquisition et l'entretien d'un navire assujetti à la taxation au tonnage. Ces activités continueront, dans la législation future, d'être soumises au régime de taxation au tonnage sous la rubrique «Autres activités annexes admises comme éligibles aux fins de la taxe au tonnage par la Commission européenne», pour autant que le revenu total brut tiré de revenus annexes (propres au navire et autres) ne dépasse pas 50 % des revenus taxés au tonnage d'une entreprise bénéficiaire.

(92) Il ressort d'une étude du Registrar-General of Shipping and Seamen (bureau du registre d'immatriculation du transport maritime et des gens de mer) couvrant la période 2004-2016 que toutes celles qui ont été soumises au régime de taxation au tonnage ont respecté le plafond de 50 %, en ce qui concerne le revenu brut des activités annexes. Une attention particulière a été accordée aux navires de croisière, compte tenu de l'importance de ce revenu. Les contrôles effectués, par navire, sur les compagnies assujetties à la taxe au tonnage, ont démontré que les revenus d'activités annexes étaient bien inférieurs à la limite de 50 %. Malte a, par la suite, confirmé qu'un seuil de 50 % a été respecté depuis mai 2004 en ce qui concerne les revenus annexes. Malte a souligné que les bénéfices des sous-traitants n'ont jamais été éligibles à la taxe au tonnage.

4.2.2.2. Application de la taxe au tonnage à des entités assurant l'affrètement coque nue des navires éligibles

(93) Malte soutient que, contrairement aux crédits-bailleurs, les propriétaires affrétant leurs navires en coque nue ne sont pas extérieurs au secteur maritime et assument un certain niveau de responsabilité pour leurs navires.

(94) Lorsque le navire participe exclusivement à des activités éligibles et est exploité par le propriétaire du navire, la totalité du revenu du navire est soumise à la taxe au tonnage. Dans ce contexte, Malte considère qu'il convient de suivre le même principe lorsque le revenu pertinent est partagé entre le propriétaire du navire et l'exploitant, pour autant que les conditions nécessaires (y compris le paiement de la taxe au tonnage par chaque partie) soient remplies. Malte argue qu'une approche trop stricte en la matière peut amener les propriétaires de navire à transférer le pavillon à l'extérieur de l'Union, entraînant également des taux de location de navire plus élevés pour les compagnies maritimes de l'Union.

(95) Aucun des navires affrétés coque nue, qui ont été acceptés par le passé dans le cadre du régime de taxation au tonnage, n'était un navire affrété coque nue pour des tiers, comme le prouve la synthèse couvrant la période 2004-2016 soumise aux services de la Commission.

(96) Les navires affrétés coque nue représentent environ 10 % des navires relevant du régime maltais de taxation au tonnage. Les affrètements étaient réalisés à l'intérieur d'un groupe ([55]).

(97) Afin de s'assurer qu'il n'y a de jure aucune possibilité à l'avenir, pour les simples loueurs de navires [y compris ceux qui louent de petits yachts à des personnes physiques ([56])], de bénéficier du régime de taxation au tonnage, Malte s'est engagée à limiter l'éligibilité des transactions d'affrètement coque nue aux:

a) transactions intragroupe ([57]);

b) transactions de véritables compagnies maritimes avec des tiers en raison d'une surcapacité à court terme où la durée de l'affrètement ne dépasse pas trois ans et sous réserve que le tonnage net affrété coque nue à des tiers soit inférieur à 50 % du tonnage total de la compagnie/du groupe assujetti(e) à la taxe au tonnage; les termes «surcapacité à court terme» se réfèrent uniquement aux navires acquis par l'organisation de transport maritime agréée aux fins d'exercer ses propres activités de transport maritime et n'inclue pas les navires spécifiquement acquis aux fins d'un affrètement coq nue.

4.2.2.3. Application de la taxe au tonnage aux services de transport fournis par des navires loués auprès d'autres compagnies avec équipage (affrètement à temps/au voyage)

(98) Malte a confirmé que, depuis 2004, aucun bénéficiaire de la taxe au tonnage à Malte n'a été impliqué dans un affrètement à temps ou des activités similaires.

(99) Malte a toutefois souligné que la nature même du transport maritime implique la possibilité d'une prise de décision flexible et rapide des propriétaires de navires afin de s'adapter aux évolutions du marché. Malte a souligné que les orientations sur les aides d'État ne prévoient pas une limitation du tonnage maximal qu'une organisation est en mesure d'affréter avec l'équipage, afin de bénéficier de l'aide autorisée en vertu des orientations sur les aides d'États au transport maritime.

(100) Une flotte affrétée à temps est assujettie aux exigences générales du lien de pavillon de la législation maltaise. L'exigence du lien de pavillon s'applique à la flotte entière assujettie à la taxe au tonnage ([58]). Tous les navires affrétés à temps/au voyage qui, depuis mai 2004, ont été acceptés dans le cadre du régime maltais de taxation au tonnage battent pavillon de l'EEE.

(101) Malte a précisé qu'elle demanderait aux nouveaux venus d'avoir au moins 25 % de leur flotte taxée au tonnage sous pavillon de l'EEE, conformément à l'approche approuvée par la Commission dans le cas de la taxe française au tonnage ([59]).

4.2.3. *Application de la règle du lien au pavillon*

(102) Ce n'est que depuis 2010 que le code fiscal permet également aux navires non immatriculés dans l'EEE/UE d'être soumis à la taxation au tonnage sous réserve des conditions décrites au considérant 27. Par conséquent, la grande majorité de la flotte maltaise assujettie à la taxe au tonnage (90 %) navigue sous pavillon de l'EEE/UE.

([55]) Un groupe est défini comme deux ou plusieurs compagnies maritimes qui sont détenues et contrôlées, directement ou indirectement, à plus de cinquante pour cent par les mêmes personnes ainsi que dans toutes les situations de contrôle (indépendamment du pourcentage de participation) telles que définies à l'article 1er de la septième directive 83/349/CEE du Conseil du 13 juin 1983 fondée sur l'article 54 paragraphe 3 point g) du traité, concernant les comptes consolidés (JO L 193 du 18.7.1983, p. 1) et à l'IFRS 10 «États financiers consolidés».

([56]) Petits yachts ne correspondant pas à la définition mentionnée à la note de bas de page 49.

([57]) Voir note de bas de page 55.

([58]) Sauf aux navires affrétés coque nue.

([59]) Décision (UE) 2015/667 de la Commission du 4 février 2015 concernant l'aide d'État SA.14551 (2013/C) mise à exécution par la France du fait de la modification des conditions des aides accordées aux affréteurs à temps dans le cadre du régime de taxation au tonnage (JO L 110 du 29.4.2015, p. 15), considérant 46.

(103) Malte s'est engagée à demander à tout nouveau venu que, dans la flotte assujettie à la taxe au tonnage qu'il exploite ([60]), il ait une part d'au moins 25 % de navires sous pavillon de l'EEE qu'il devra maintenir ou accroître, conformément à la section 3.1 des orientations sur les aides d'État au transport maritime. Aux termes de cet engagement, la part de la flotte sous pavillon de l'EEE des bénéficiaires de la taxe au tonnage ne doit pas baisser en moyenne pendant une période de trois ans. Une dérogation à cette obligation ne sera accordée que si 60 % de la flotte assujettie à la taxe au tonnage ([61]) que la compagnie bénéficiaire exploite bat pavillon de l'EEE. Une vérification sera effectuée chaque fois qu'un navire est ajouté ou retiré d'une flotte assujettie à la taxe au tonnage.

(104) Malte s'est également engagée à ce que l'intégralité de la gestion stratégique et commerciale ait lieu au sein de l'EEE.

(105) Les navires qui ne sont pas gérés commercialement et stratégiquement à partir de l'EEE ne seront admis au régime de taxation au tonnage que s'ils battent pavillon de l'EEE, à l'exception des navires affrétés coque nue, dans des conditions respectant certaines limites ([62]).

4.2.4. *Taux de taxation au tonnage*

(106) Malte a souligné que son régime de taxation au tonnage est fondé sur un principe similaire au régime chypriote de taxation au tonnage approuvé par la Commission en 2010. Malte impose une taxe annuelle au tonnage sous la forme d'un montant forfaitaire dépendant du tonnage du navire.

(107) Les taux de la taxe au tonnage payable à Malte varient en fonction du tonnage net du navire ainsi que de son âge. Le tableau 3 permet de comparer le niveau de la taxe au tonnage payable à Malte et les régimes chypriote et polonais de la taxation au tonnage approuvés par la Commission.

(108) Malte a souligné que s'il fallait tenir compte de la modification de la taxe payable telle que déterminée uniquement par le tonnage du navire ([63]), l'estimation de la taxe annuelle au tonnage payable à Malte serait très semblable à celle qui est payable à Chypre et en Pologne:

Tableau 3

Tonnage net	Malte	Chypre	Pologne
2 500	1 000	830	711
8 000	3 200	2 537	2 046
10 000	3 580	3 158	2 531
15 000	4 280	4 161	3 225
20 000	4 880	5 165	3 918
25 000	5 330	6 169	4 473
30 000	5 780	6 808	4 820
40 000	6 480	8 086	5 513
50 000	7 180	8 816	6 207
60 000	7 680	9 546	6 900

(109) Malte souligne en outre que le calcul de la taxe au tonnage présenté pour la Pologne dans le tableau 3 suppose que les navires seront opérationnels 365 jours par an. Les navires relevant du régime polonais de la taxe au tonnage non opérationnels durant toute l'année ont droit à une réduction au prorata. À Chypre, où le navire est désarmé durant une période d'au moins trois mois, le montant de la taxe au tonnage payable en ce qui concerne ce navire est réduit à 25 %.

([60]) Y compris les navires affrétés (avec l'équipage ou coque nue) mais à l'exclusion des navires affrétés coque nue.
([61]) Y compris les navires affrétés (avec l'équipage ou coque nue) mais à l'exclusion des navires affrétés coque nue.
([62]) Voir l'engagement n° 4 à l'annexe de la présente décision.
([63]) Taux d'imposition normal s'appliquant aux navires dans la catégorie d'âge la plus courante (10-15 ans).

(110) Malte prévoit une réduction du taux normal de la taxe au tonnage lorsque le navire a moins de 10 ans. Parallèlement, Malte augmente la taxe au tonnage payable lorsque le navire a 15 ans ou plus. Ce dispositif a pour but d'inciter les propriétaires de navires et les exploitants à immatriculer les navires plus jeunes (et donc plus efficaces et écologiques) et de les dissuader d'immatriculer les navires plus anciens. Les navires plus récents étant en général probablement plus sûrs, plus sécurisés, plus efficaces et plus écologiques que les navires plus anciens, cette règle est considérée comme soutenant le premier objectif énuméré à la section 2.2 des orientations sur les aides d'État au transport maritime, à savoir, «l'amélioration d'un transport maritime sûr, efficace, sécurité et écologique». Cela rejoint également les objectifs de 2020 concernant la réduction des émissions de gaz à effet de serre adoptée par l'Union européenne.

(111) En considérant le taux dans son ensemble, Malte a estimé qu'il conviendrait de tenir compte de l'augmentation du taux de la taxe au tonnage lorsque le navire vieillit. Quoi qu'il en soit, compte tenu des réductions appliquées en Pologne et à Chypre concernant la non-exploitation des navires, même avec la réduction appliquée à Malte, les taux sont comparables. Aux fins d'une comparaison appropriée, Malte a allégué que lorsqu'un navire naviguait à 75 % en Pologne, la comparaison entre Malte et la Pologne serait telle qu'elle est figurée dans le tableau 4:

Tableau 4

Tonnage net	Pologne	Malte (navire 0-5 ans)	Malte (navire 5-10 ans)
2 500	533,25	700	850
8 000	1 535	2 240	2 720
10 000	1 898	2 506	3 043
15 000	2 419	2 996	3 638
20 000	2 939	3 416	4 148
25 000	3 355	3 731	4 530
30 000	3 615	4 046	4 913
40 000	4 135	4 536	5 508
50 000	4 655	5 026	6 103
60 000	5 175	5 376	6 528

(112) En ce qui concerne le pouvoir discrétionnaire du ministre consistant, «[…] dans certaines conditions qu'il jugera appropriées, [à] exempter tout navire ou toute classe de navires du paiement de tout ou partie des taxes à acquitter aux termes de cette réglementation», Malte a expliqué que cette règle concerne uniquement les taxes annuelles et les frais d'enregistrement, également appelés «taxes au tonnage», et ne s'applique qu'afin de garantir une flexibilité dans les cas impliquant des situations de nature humanitaire et philanthropique. Cette règle n'a jamais été appliquée.

(113) Quant aux réductions pour cause de taxe au tonnage payée dans un autre État, Malte a expliqué que cette règle a pour objet de prévenir la double imposition. Une entreprise qui a été assujettie à la taxe au tonnage pour un navire dans un autre pays ne devrait donc pas être tenue de payer encore la totalité de la taxe au tonnage à Malte. Le système d'allégement de la double taxation au tonnage qui est octroyé par Malte s'appuie sur la méthode d'imputation ordinaire, qui s'applique également dans le contexte des impôts sur les bénéficies. Malte a renvoyé à de précédentes déclarations de la Commission en la matière cohérentes avec cette approche ([64]).

(114) L'allégement de la double imposition est limité à la plus basse des taxes au tonnage effectives relativement au navire hors Malte ou à 75 % de la taxe maltaise au tonnage qui devrait être payée avant l'octroi de tout crédit. L'allégement n'est accordé que pour la taxe au tonnage payée relativement au même navire par la même organisation de transport agréée dans un autre État membre.

([64]) Communication de la Commission «Vers un marché intérieur sans entraves fiscales», COM(2001)582 final du 23 octobre 2001 et communication de la Commission «Coordination des systèmes de fiscalité directs des États membres», COM(2006)823 final du 19 décembre 2006.

4.2.5. *Mesures de séparation des comptabilités*

(115) Malte maintient que les mesures de séparation des comptabilités reprises dans le code fiscal dissuadent efficacement les abus et empêchent les retombées sur les activités non éligibles.

(116) Le code fiscal oblige une organisation de transport agréée à maintenir une comptabilité séparée qui distingue les revenus et les gains tirés des activités de transport maritime des autres sources de revenu. De plus, une organisation de transport maritime agréée est également tenue d'élaborer des états financiers qui soient en conformité avec les normes internationales d'information financière approuvées par l'Union et de les soumettre à des vérifications par un comptable public certifié.

(117) Le fait de ne pas pouvoir maintenir une comptabilité séparée exclura automatiquement une organisation de transport maritime du bénéfice de toute exonération fiscale.

(118) Une organisation de transport maritime agréée est tenue de s'enregistrer auprès du ministre chargé des finances si elle veut bénéficier du régime de taxation au tonnage.

(119) Une organisation de transport maritime agréée qui tire des bénéfices du régime de taxation au tonnage est tenue de soumettre une déclaration de revenus annuelle montrant clairement la séparation entre revenus éligibles et revenus non éligibles. Dans les cas où la totalité du revenu d'une organisation de transport maritime agréée relève du champ d'application du régime de taxation au tonnage, ladite organisation a la possibilité de soumettre, au lieu d'une déclaration de revenus, une déclaration qui devra être présentée par une personne qualifiée, indépendante de l'organisation de transport maritime agréée, qui sera soit un comptable public certifié et expert-comptable, soit une personne mandatée comme avocat. Les sanctions sont sévères en cas de fausses déclarations ou de négligence grave par rapport à ces obligations

(120) Les pertes résultant d'activités soumises à l'impôt sur le revenu ne peuvent être déduites de l'obligation de la taxe au tonnage.

(121) Une organisation de transport maritime ne peut décider d'opter ou non pour le régime maltais de taxation au tonnage au gré de ses bénéfices imposables ou de ses pertes. À moins que l'organisation de transport ne fasse un autre choix, elle relève du régime de taxation au tonnage. Lorsque l'organisation se retire, cette décision est irrévocable ([65]).

(122) Aucune organisation maltaise de transport maritime ne peut avoir une partie de ses navires relevant du régime de taxation au tonnage et une autre du régime de l'impôt sur le revenu ([66]).

(123) L'article 51 de la loi relative à l'impôt sur le revenu contient des dispositions anti-abus de large portée destinées à contrer les montages et les systèmes artificiels visant à obtenir des avantages fiscaux injustifiés. Cette clause anti-abus générale suit la recommandation de la Commission du 6 décembre 2012 relative à la planification fiscale agressive ([67]). Les mesures anti-abus sont secondées par des sanctions sévères, qui sont imposées en cas d'infractions. Ainsi, dans de tels cas, outre le paiement de l'impôt impayé, un intérêt est imposé à un taux de 0,54 % par mois (soit 6,48 % par an), conjointement avec des sanctions supplémentaires à un taux de 1,5 % par mois au maximum (soit 18 % par an) sur cet impôt impayé.

(124) Les règles relatives à la déductibilité des dépenses reprises dans la loi relative à l'impôt sur le revenu nécessitent l'existence d'un lien direct entre une dépense et le revenu qu'elle produit. L'article 14, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu n'autorise la déductibilité d'une dépense que si celle-ci est «entièrement et exclusivement engagée dans la production du revenu». Il n'est donc pas possible de réclamer des déductions pour des dépenses engagées en générant des bénéfices exonérés (y compris des bénéfices assujettis à la taxe au tonnage) par rapport à d'autres types de revenus imposables.

(125) Toutes les organisations de transport maritime agréées sont tenues de maintenir des registres précis et appropriés de leurs revenus et de leurs dépenses afin de permettre que les revenus correspondants et les déductions autorisées soient facilement vérifiés.

([65]) Article 6 du code fiscal.
([66]) Article 6 du code fiscal.
([67]) JO L 338 du 12.12.2012, p. 41.

(126) Malte s'est engagée à exiger des bénéficiaires de la taxe au tonnage de présenter des déclarations annuelles de conformité obligatoire pour tous les paramètres contrôlables tels que le type de navire, les activités réalisées avec le navire, le tonnage net, les jours d'utilisation, le pavillon, les types d'opération et la conformité avec le plafond d'aide.

4.3. **Traitement fiscal des dividendes relatifs aux actions des compagnies maritimes**

(127) Malte a expliqué le fonctionnement du régime fiscal général maltais. En vertu de ce système, les dividendes payés aux actionnaires par les compagnies maltaises ne comportent pas l'obligation de déclarer l'imposition des dividendes ([68]) et des paiements ([69]). Ce système s'applique à tous les secteurs sans exception.

4.4. **Exonération de l'imposition sur les plus-values provenant de la vente ou du transfert de navires**

(128) Malte se réfère à la législation nationale applicable, qui exige qu'un navire soit un navire assujetti à la taxe au tonnage afin de pouvoir bénéficier de l'exonération fiscale ([70]).

(129) Malte explique en outre que seules les ventes de navires et les transactions liées aux navires assujettis à la taxe au tonnage achetés et vendus par des compagnies maritimes pendant qu'elles étaient soumises à la taxation au tonnage ont déjà bénéficié de l'exonération fiscale par le passé. À Malte, la décision de quitter le régime de taxation au tonnage est en outre irrévocable.

4.5. **Exonération de l'imposition sur les plus-values relatives aux actions des compagnies maritimes**

(130) Malte a déclaré qu'afin de garantir la compétitivité et l'attractivité des registres européens par rapport à ceux des pays tiers, les propriétaires de navires (c.-à-d. les actionnaires) devraient pouvoir tirer profit des activités maritimes réalisées.

(131) En vertu de l'article 12, paragraphe 1, point c) ii) de la loi relative à l'impôt sur le revenu, tout gain ou bénéfice perçu revenant à toute personne ne résidant pas à Malte ou réalisé par elle à partir d'un transfert d'actions ou de titres dans une société, qui n'est pas une société immobilière, est exonéré de l'impôt, sous réserve que le bénéficiaire effectif du gain soit une personne ne résidant pas à Malte et que cette personne ne soit pas détenue ou contrôlée par une ou des personnes physiques qui résident habituellement à Malte. De plus, une exonération de participation s'applique en vertu de l'article 12, paragraphe 1, point u), tiret 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu, qui stipule que tous les revenus ou gains réalisés par une entreprise immatriculée à Malte à partir d'une holding de participation ou du transfert de celle-ci sont exonérés de l'impôt.

(132) Les conventions en vue d'éviter les doubles impositions conclues par Malte, conformément aux dispositions de l'article 13, paragraphe 5, du modèle de convention fiscale de l'OCDE, octroient le droit d'imposer ces plus-values au pays de résidence de la personne. Malte a des conventions en matière de double imposition avec tous les États membres de l'EEE.

(133) La seule transaction de transfert d'actions impliquant un actionnaire maltais depuis l'adhésion de Malte à l'Union était une transaction qui s'est déroulée en 2006. Cette transaction liée au transfert d'actions à […]. Le bénéfice de l'exonération fiscale concernée était bien inférieur au seuil de minimis ([71]), impliquant un montant d'aide — théorique — maximum de moins de 1 400 EUR, compte tenu du prix de vente, même comptabilisé conjointement avec le bénéfice de l'exonération fiscale connexe concernant la transaction effectuée avec les navires. L'actionnaire n'a reçu aucune aide supplémentaire pendant la période considérée ni n'a bénéficié de la taxe au tonnage ([72]).

(134) Toutes les transactions sur actions effectuées autrement depuis 2004 auraient bénéficié de l'exonération des plus-values pour les non-résidents, consacrée par l'article 12, paragraphe 1, point c) ii), de la loi relative à l'impôt sur le revenu.

(135) Malte s'est engagée à supprimer l'actuelle exonération de l'imposition sur les plus-values spécifique au secteur des plus-values provenant de la vente d'actions des compagnies maritimes pour les résidents maltais.

([68]) Article 68, paragraphe 1, point a), de la loi relative à l'impôt sur le revenu.
([69]) Article 68, paragraphe 1, point b), de la loi relative à l'impôt sur le revenu.
([70]) Article 3, paragraphe 1, point b), et paragraphe 4, du code fiscal.
([71]) Règlement (UE) nº 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis (JO L 352 du 24.12.2013, p. 1).
([72]) Les compagnies de transport maritimes exerçant des activités dans les eaux territoriales maltaises uniquement ne peuvent bénéficier de la taxe au tonnage, voir le considérant 52.

4.6. **Exonération de l'imposition des intérêts d'autres revenus en rapport avec le financement des compagnies maritimes ou des navires assujettis à la taxation au tonnage**

(136) L'article 3, paragraphe 2, du code fiscal dispose qu'«aux termes de la loi [la loi relative à l'impôt sur le revenu], il ne peut être exigé d'imposition des intérêts ou d'autres revenus exigibles en rapport avec le financement des activités […] des organisations de transport maritime agréées ou le financement d'un navire assujetti à la taxation au tonnage […]». L'exonération n'est pas octroyée automatiquement mais sur demande. Malte a confirmé qu'aucune entreprise ne s'est jamais vu octroyer une telle exonération. Les autorités maltaises ont confirmé qu'une telle exonération n'a jamais été octroyée, y compris depuis l'adhésion de Malte à l'Union européenne, et qu'«aucune société ne s'est prévalue d'un tel bénéfice».

(137) Malte s'est engagée à supprimer l'article 3, paragraphe 2, du code fiscal.

4.7. **Absence d'imposition concernant les transactions effectuées avec les navires**

(138) Malte a affirmé que les dispositions contenues dans le code fiscal prévoyant qu'aucune taxe ne sera perçue en ce qui concerne certaines transactions effectuées avec des navires ([73]) ont un caractère informatif. Elles n'accordent aucun avantage aux compagnies de transport maritime car ces transactions effectuées avec les navires ne sont soumises à aucun droit au titre de la loi sur l'imposition des documents et transferts, étant donné que la taxe n'est en général exigible qu'aux transferts de titres négociables, aux biens immeubles, aux ventes aux enchères et aux polices d'assurance.

4.8. **Exonération de la taxe sur les documents et transferts**

(139) De la même manière que dans le cas des plus-values de la vente d'actions, Malte a expliqué que l'exonération de la taxe ([74]) visée à l'article 5 du code fiscal n'a pas eu d'incidence significative dans la période écoulée depuis 2004, compte tenu de la structure de l'actionnariat des compagnies soumises à la taxe au tonnage et des exonérations générales existant dans le cadre de la loi sur l'imposition des documents et transferts.

(140) Sur la base de l'article 47, paragraphes 3, point d), et paragraphe 4, de la loi sur l'imposition des documents et transferts, aucune taxe n'est applicable à des transactions impliquant les titres d'une entreprise dans laquelle plus de la moitié du capital en actions ordinaires, les droits de vote et les droits aux bénéfices sont détenus par des personnes qui ne résident pas à Malte et ne sont pas détenus ou contrôlés directement ou indirectement par des personnes résidant à Malte, sous réserve que l'entreprise possède la majorité de ses intérêts commerciaux en dehors de Malte. Les transferts réalisés en intragroupe dans le cadre d'exercices de restructuration de groupe, entre des compagnies qui sont détenues majoritairement et contrôlées par les mêmes actionnaires, bénéficient d'une exonération au titre de l'article 42, paragraphe 1, point b), de cette loi.

(141) Malte a confirmé qu'une seule transaction non couverte par l'exonération fiscale générale mentionnée au considérant 140 a eu lieu depuis 2004, impliquant des parts détenues par un actionnaire maltais. Cette transaction n'a pas — en termes d'avantage fiscal — dépassé le seuil de minimis, même après avoir ajouté l'avantage de l'exonération de l'impôt sur les plus-values ([75]).

(142) Malte s'est engagée à supprimer l'exonération prévue à l'article 5 du code fiscal applicable aux résidents maltais.

4.9. **Entrée en vigueur des engagements**

(143) Malte s'est engagée à ce que les nouvelles règles qui rendraient les mesures de la présente décision compatibles avec le marché intérieur entrent en vigueur dans un délai de trois mois à compter de la date de la présente décision. À compter de l'adoption de la présente décision et jusqu'à l'entrée en vigueur de ces engagements, Malte s'est engagée à continuer d'administrer le régime de taxation au tonnage et les autres mesures formant l'objet de la présente décision d'une manière qui n'entraîne pas le paiement d'une aide incompatible, qui devrait ensuite être récupérée auprès de ses bénéficiaires.

([73]) L'article 5 du code fiscal prévoit qu'aucun droit n'est exigible sur l'immatriculation ou le transfert de navires assujettis à la taxe au tonnage; l'attribution de droits sur les navires; et l'inscription d'hypothèques ou d'autres charges, voir également les considérants 40 et suiv.

([74]) L'exonération couvre en particulier le droit d'enregistrement des navires assujettis à la taxe au tonnage et des hypothèques et le transfert d'actions, voir le considérant 41.

([75]) Voir le considérant 133.

4.10. **Confiance légitime, sécurité juridique, nature de l'aide existante**

(144) Malte a avancé que le régime devrait être considéré comme une aide existante et qu'il y a une confiance légitime à cet effet de la part de Malte et des organisations maritimes.

(145) Le régime de taxation au tonnage de Malte et les mesures d'accompagnement ont été établis en 1973. À cet égard, Malte a soumis les parties pertinentes de la loi sur la navigation marchande de 1973 dans sa version originale ([76]) et, en particulier, les articles 85 et 86, qui définissent les navires exemptés et les revenus exonérés de l'impôt sur le revenu.

(146) Malte soutient que ces mesures d'aide ont été soumises au processus d'examen analytique de préadhésion. Les questions de concurrence liées au transport, y compris la taxe au tonnage, ont été explicitement intégrées au chapitre Transport lors des négociations d'adhésion. Malte souligne que son régime de taxation au tonnage n'avait pas été signalé comme problématique par la Commission à l'époque. Malte affirme, en faisant référence à la correspondance, que les informations qu'elle a fournies au sujet de ce régime se sont avérées satisfaisantes pour la Commission. Malte fait spécifiquement référence à la réunion de la conférence d'adhésion de Malte à l'Union européenne, qui s'est tenue le 26 octobre 2001, dont ses notes reflètent qu'il a été convenu de recommander la clôture provisoire des négociations sur le chapitre des transports. Malte ajoute que, à l'instar de ces organisations de transport maritime qui ont bénéficié du régime de taxation au tonnage, il a toujours été admis et estimé que le régime était pleinement conforme aux orientations sur les aide d'État au transport maritime.

(147) La législation maltaise applicable, la loi sur la navigation marchande et le code fiscal ont été transmis à la Commission avant le 31 août 2004, comme l'exige l'acte d'adhésion ([77]). Le régime de taxation au tonnage a été transmis à la Commission dans le document CONF-M 51/00 du 19 octobre 2000, complété par le document CONF-M 65/01 du 18 septembre 2001.

(148) La législation applicable est demeurée inchangée entre la date d'adhésion et le 1er mai 2007. Les dispositions nationales n'ont été modifiées qu'en 2010 afin de transposer les principes introduits par la communication de la Commission établissant des orientations en matière d'aide d'État aux sociétés gestionnaires de navires (ci-après «les orientations en matière de gestion de navires) ([78]).

(149) Malte a rappelé à la Commission que le régime de taxation au tonnage ne figurait pas parmi les régimes à adapter au moment où la période de trois ans accordée par le traité d'adhésion en vue de modifier les mesures d'aide existantes arriverait à expiration et que, par conséquent, elle considérait ce régime comme une aide existante. Dans sa lettre du 24 avril 2007, la Commission n'a mentionné que deux mesures d'aide: Obligation de service public — Gozo Channel Co Ltd and Public Service Obligation Sea Malta Co Ltd.

5. **OBSERVATIONS DES TIERS**

(150) Comme indiqué au considérant 3, des observations ont été reçues de six parties intéressées et d'un employé du secteur maritime allemand souhaitant garder l'anonymat. Elles sont résumées aux considérants 151 à 177.

5.1. **Navires éligibles au régime de taxation au tonnage**

(151) L'association des armateurs de la Communauté européenne («ECSA») a marqué son accord avec l'évaluation initiale de la Commission selon laquelle les bateaux de pêche, les plateformes pétrolières et les yachts de plaisance non commerciaux ne devraient pas être éligibles à la taxe au tonnage.

5.2. **Application de la taxe au tonnage aux barges**

(152) Le Malta International Shipping Council a souligné que la barge non propulsée transporte des marchandises, alors que le remorqueur assure que la cargaison arrive à destination. Il s'agissait donc d'une seule opération et chaque navire devait être éligible à la taxation au tonnage.

([76]) Tel que modifié par la loi XXIV de 1986 et en ajoutant l'article 85 A autorisant le ministre de tutelle à accepter comme navires «exonérés» également des navires de moins de 1 000 tonnes nettes.

([77]) Acte relatif aux conditions d'adhésion de la République tchèque, de la République d'Estonie, de la République de Chypre, de la République de Lettonie, de la République de Lituanie, de la République de Hongrie, de la République de Malte, de la République de Pologne, de la République de Slovénie et de la République slovaque et aux adaptations des traités qui fondent l'Union européenne («Acte d'adhésion») (JO L 236 du 23.9.2003, p. 33).

([78]) JO C 132 du 11.6.2009, p. 6.

5.3. **Application de la taxe au tonnage aux navires de croisière**

(153) Le Malta International Shipping Council a souligné que l'exploitation de navires de croisière est synonyme du transport de passagers.

(154) L'ECSA a déclaré que le but principal des navires de croisière est le transport maritime, même s'il est utilisé pour les loisirs. L'ECSA a également souligné que les navires de croisière sont soumis au même contrôle et à la même réglementation que d'autres grands navires de haute mer, et que leurs gens de mer doivent respecter les mêmes exigences de certification. Ils sont également soumis au même contrôle par l'État du pavillon et du port et aux mêmes conventions internationales que tous les autres navires effectuant des voyages internationaux. Le secteur des croisières a beaucoup contribué à la réalisation des objectifs visés dans les orientations sur les aides d'État au transport maritime. Le secteur des croisières est soumis à des contraintes de compétitivité provenant de pays tiers. Dans la mesure où une partie contractante à l'accord EEE ou un État membre impose des taxes (ou d'autres coûts) qui ne sont pas imposées par d'autres pays, l'État membre peut anticiper un mouvement des navires à signaler à un autre État où les coûts globaux sont moindres.

5.4. **Application de la taxe au tonnage aux navires de plaisance**

(155) Le Malta International Shipping Council, la Chambre maltaise du commerce, de l'entreprise et de l'industrie, ainsi que le Super Yachts Industry Network - Malta ont souligné que les navires de plaisance participent activement au transport de passagers, secteur dans lequel la concurrence internationale est très forte avec l'existence de centres offshore permettant d'œuvrer à la création de compagnies d'armement et à l'immatriculation des navires de plaisance.

5.5. **Application de la taxe au tonnage aux navires de service**

(156) L'ECSA a insisté sur le fait qu'il ne devrait pas y avoir de liste définitive et exclusive des types de navires éligibles. Elle a ajouté qu'il n'existe pas de réelle différence entre les activités de «service» et de «transport», toutes relevant de la navigation commerciale. Elle s'est félicitée de la reconnaissance par la Commission de l'éligibilité à l'aide d'État de certains navires de service (par exemple les câbliers).

5.6. **Revenu éligible à la taxation au tonnage**

5.6.1. *Imposition des plus-values tirées de la vente de navires assujettis à la taxe au tonnage*

(157) L'ECSA a fait valoir que les bénéfices tirés de l'achat et de la vente d'actifs liés aux opérations normales d'un exploitant de navires devraient uniquement être exclus de la taxe au tonnage lorsqu'une entreprise n'a pas d'autres activités que l'achat et la vente d'actifs liés au transport maritime. Dans ce cas, l'entreprise elle-même ne peut être considérée comme réalisant des services de transport maritime.

(158) L'ECSA a prétendu que les plus-values provenant des ventes de navires acquis avant la mise en application du régime de taxation au tonnage devraient également être soumises à cette taxe sur le tonnage, étant donné que de tels régimes devraient inclure des dispositions transitoires justes et équitables et tenir compte de toute créance fiscale apparue au cours de la période ayant précédé l'application de la taxe au tonnage.

5.6.2. *Application de la taxe au tonnage aux prestations annexes fournies dans le cadre du transport maritime*

(159) Selon l'ECSA, les activités annexes devraient normalement faire partie du service de transport maritime offert par une organisation de transport maritime. Elle soutient qu'il n'est pas nécessaire de définir les «activités annexes» aux fins de l'application des orientations sur les aides d'État au transport maritime, mais de laisser cela aux États membres pour qu'ils fassent leur propre interprétation détaillée sous le contrôle de la Commission.

(160) L'ECSA convient avec la Commission que les services offerts par des institutions financières aux compagnies de transport maritime qui assujetties à sont la taxe au tonnage – tels que prêts et garanties – ne devraient pas être considérés comme des «activités connexes» éligibles.

(161) Si la seule activité d'une entreprise consiste en l'exploitation de navires à soumettre au régime de taxation au tonnage, la totalité des bénéfices de l'activité d'exploitation des navires devrait alors faire l'objet d'une comptabilité séparée, pour autant que les activités de l'entreprise soient conformes aux pratiques et aux usages du secteur.

(162) L'ECSA a fait observer que de nombreuses entreprises facturent leurs services de manière forfaitaire et que cette approche générale leur permettrait d'éviter l'obligation de faire des calculs arbitraires pour répartir les bénéfices. L'ECSA a souligné que l'approche élargie est soutenue par le modèle de convention fiscale de l'OCDE.

(163) L'ECSA a déclaré que les services taxés séparément constituent un élément nécessaire et normal du fonctionnement économique de la plupart des services de transport de passagers. Sans eux, l'activité de transport maritime serait peu attrayante pour les clients et non rentable pour les compagnies de transport; par conséquent, ils devraient être soumis à la taxe au tonnage.

(164) En ce qui concerne les activités de croisière, le forfait transport consiste en une variété de services offerts pendant le voyage qui font partie des attentes des passagers. L'ECSA a déclaré que ceux-ci couvrent les services de communication, les bars, le change, les excursions, le shopping, la santé et la beauté, ainsi que les spectacles. Dans certains cas, tels que les excursions, ces activités annexes constituent un service acheté par le croisiériste – elles sont habituellement proposées «clé en main» par des agents locaux qui les vendent au croisiériste – et, partant, elles devraient être inclues comme activité éligible à la taxation au tonnage.

(165) L'ECSA admet le principe consistant à éviter la concurrence déloyale avec les entreprises locales situées à terre, en ajoutant que le fait d'utiliser des navires essentiellement comme supermarchés flottants, casinos ou hôtels statiques ne serait pas acceptable.

(166) Le Malta International Shipping Council a fait des observations similaires concernant les forfaits croisières et passagers.

5.6.3. *Application de la taxe au tonnage à des entreprises assurant l'affrètement coque nue des navires éligibles*

(167) L'ECSA a affirmé qu'il devrait revenir aux États membres de décider s'il conviendrait d'introduire des restrictions, en tenant compte, par exemple, de la manière dont le secteur du transport maritime et le pôle d'activité maritime nationaux sont organisés.

(168) L'association norvégienne des armateurs a expliqué que l'affrètement coque nue est un régime commun pour les compagnies maritimes. Toutefois, seul un faible pourcentage du tonnage total des compagnies maritimes est habituellement affrété à des tiers. Il y a peu de compagnies qui détiennent seulement des navires qui sont affrétés coque nue. Si le revenu de l'affrètement coque nue n'est pas entièrement exonéré d'impôt, les propriétaires de navires basés dans l'EEE ne seraient pas en mesure de fournir des taux d'affrètement concurrentiels. De plus, les entreprises de l'industrie pétrolière et gazière opérant sur des plateaux continentaux étrangers dissocieront généralement propriété des navires et activités opérationnelles afin d'être concurrentielles sur le plan opérationnel. Souvent, l'affrètement coque nue (extérieur) est la seule possibilité d'entrer sur des marchés étrangers protégés. Ainsi, lorsque l'affréteur est une société pétrolière, il dispose souvent de ses propres équipage interne et organisation technique des services de gestion des navires, auxquels il souhaite recourir. Il existe également des territoires où, le risque associé au coût et à la disponibilité de l'équipage, la rentabilité et l'opportunité de l'accès aux activités de réparation navale et autres nécessités liées à la navigation étant jugées inacceptables, des accords d'affrètement coque nue sont donc privilégiés.

(169) L'association norvégienne des armateurs fait valoir que le fait de permettre à des compagnies taxées au tonnage d'affréter coque nue des navires n'entraînera pas une augmentation des aides d'État au secteur maritime ([79]). L'exonération de l'impôt sur le revenu de l'activité maritime est simplement divisée entre la société propriétaire du navire, qui affrète le navire, et la société exploitant le navire (pour celle-ci, l'exonération de l'impôt sur le revenu est réduite avec la location coque nue, exonérée de l'impôt sur le revenu pour la compagnie propriétaire de navire).

(170) Le Malta International Shipping Council a allégué que l'armement et l'exploitation des navires doivent être traités comme un tout. Les activités d'armement et d'exploitation des navires peuvent être exercées par la même organisation. Dans d'autres cas, différentes entités se concentrent sur une activité. Les différentes entités ont toutes des coûts et des responsabilités, y compris celle de veiller à ce que l'opération principale s'effectue de manière sûre et efficace. Il est souligné que la législation maltaise et la législation internationale imposent de lourdes obligations et responsabilités au propriétaire du navire, même lorsque celui-ci est affrété coque nue. Par conséquent, si un navire affrété participe au transport international de marchandises et de passagers, l'armateur et l'affréteur devraient être inclus dans le régime de taxation au tonnage.

([79]) Par rapport au scénario où les fonctions d'armateur et d'exploitant sont assurées par la même organisation.

5.6.4. *Application de la taxe au tonnage à la location de navires avec équipage (affrètement à temps/au voyage)*

(171) L'ECSA a affirmé que l'activité d'affrètement crée des emplois directs et indirects pour un grand nombre de professionnels du transport maritime dans toute l'Europe et qu'une approche flexible contribue à maintenir les sièges des compagnies maritimes au sein de l'Union européenne.

(172) Quant à certaines des décisions de la Commission qui imposaient une part minimale de l'activité propre de transport maritime pour que les affréteurs à temps puissent bénéficier du régime de taxation au tonnage, l'ECSA a estimé que cette exigence devrait être assouplie.

(173) Selon l'association norvégienne des armateurs, la plupart des compagnies maritimes sont, pour des raisons commerciales, représentées dans un certain nombre de pôles maritimes à travers le monde, et si une organisation maritime internationale devait avoir une stratégie d'augmentation de la participation des navires affrétés à temps, elle peut le faire sans tenir compte des limites établies dans les régimes européens de taxation au tonnage. Elle passera tout simplement par une filiale sise hors de l'EEE.

5.7. **Règle du lien du pavillon**

(174) L'ECSA a considéré que, pour l'essentiel, les orientations sur les aides d'État au transport maritime comportent un degré pragmatique de flexibilité concernant l'utilisation de pavillons des États membres et que cela ne devrait pas être renforcé davantage.

5.8. **Règles de séparation des comptabilités**

(175) L'ECSA a insisté sur le fait que les régimes de taxation au tonnage doivent comporter une définition claire des activités soumises à la taxe.

(176) Un exploitant de navire peut tenir une comptabilité séparée pour l'activité d'achat de services d'autres entreprises, mais non pour les profits résultant de l'exercice d'autres activités. Ce principe de pleine concurrence est couramment utilisé dans l'administration de l'impôt et est considéré comme une condition des prix de transfert. Par exemple, si un exploitant de navire fournit des services terrestres tels que le transport routier ou l'hébergement dans le cadre d'un voyage à forfait, toute marge bénéficiaire qu'il applique aux services, supérieure à un coût de libre concurrence, devrait relever du régime de taxation au tonnage. Ainsi, si les services sont fournis par un tiers aux taux du marché, les profits réalisés par l'exploitant, quels qu'ils soient, feront l'objet d'une comptabilité séparée. Toutefois, si les services sont fournis au sein du groupe de l'exploitant du navire, ils feront l'objet d'un prix de transfert et les bénéfices provenant de l'activité de transport routier ou hôtelière seront exclus du régime de taxation au tonnage — seul le taux de marge bénéficiaire calculé sur ces services de groupe sera soumis au régime de taxation au tonnage.

5.9. **Exonération de l'imposition des bénéfices tirés du financement des compagnies de transport maritime**

(177) L'ECSA a convenu avec la Commission que les services offerts par des institutions financières aux compagnies de transport maritime qui relèvent du régime de taxation au tonnage — tels que prêts et garanties — ne devraient pas être considérés comme des activités «éligibles» ou «annexes».

6. **COMMENTAIRES DE MALTE SUR LES OBSERVATIONS DE TIERS**

(178) Malte estime que, de la majorité des observations reçues, il ressort clairement que l'application des orientations sur les aides d'État au transport maritime est généralement appréciée à Malte. Malte a relevé que les parties intéressées n'avaient soulevé aucune objection et avaient appuyé les dispositions actuelles.

7. **ÉVALUATION DE L'AIDE**

7.1. **Existence d'une aide**

(179) Conformément à l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, «sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions».

(180) Par conséquent, pour être considérée comme une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité, une mesure de soutien doit satisfaire aux conditions cumulatives suivantes: i) elle doit être financée par l'État au moyen de ressources d'État et elle doit être imputable à l'État; ii) elle doit conférer à son destinataire un avantage sélectif, en favorisant certaines entreprises ou la production de certains biens; iii) elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence et iv) elle doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres.

(181) La Commission appréciera ci-après si le i) le régime de taxation au tonnage, ii) l'exonération de l'imposition des plus-values provenant de la vente ou du transfert de navires, iii) l'exonération de l'imposition sur les plus-values réalisées pour des actions des compagnies maritimes, iv) l'exonération de l'imposition sur les dividendes relatifs aux actions des compagnies maritimes, v) l'exonération de l'imposition des intérêts ou d'autres revenus exigibles en rapport avec le financement des compagnies maritimes ou des navires assujettis à la taxation au tonnage, vi) l'exonération de certaines taxes sur les documents et transferts, (appelés collectivement ci-après «les mesures nationales») répondent aux critères mentionnés au considérant 180 et, partant, constituent des aides d'État.

Ressources d'État, imputabilité et avantage

(182) La Commission fait observer que les mesures nationales concernent des exonérations de taxes et d'impôts habituels normalement dus à l'État maltais. Le régime de taxation au tonnage prévoit une réduction d'impôt par rapport à l'impôt sur le revenu qui serait normalement dû sur le revenu des sociétés en application de la loi relative à l'impôt sur le revenu. L'exonération de l'imposition des dividendes et des plus-values relatifs aux actions des compagnies maritimes, des plus-values relatives à la vente ou au transfert des navires, et des intérêts ou autres revenus exigibles en rapport avec le financement des compagnies maritimes ou des navires assujettis à la taxation au tonnage consiste en des exonérations — en ce qui concerne la loi relative à l'impôt sur le revenu — accordées par la loi sur la navigation marchande et le code fiscal. De même, l'exonération de certaines taxes sur les documents et transferts, stipulée par la loi sur l'imposition des documents et transferts, est octroyée par la loi sur la navigation marchande et le code fiscal. L'exonération du paiement de taxes à la discrétion du ministre est également une exonération des taxes et impôts habituels normalement dus à l'État maltais.

(183) La Commission déclare qu'une perte de recettes fiscales pour l'État équivaut à la consommation de ressources d'État sous la forme de dépenses fiscales. En accordant une réduction ou une exonération de taxes et d'impôts en vertu de la loi sur la navigation marchande, Malte renonce à des recettes qui constituent des ressources d'État. En conséquence, la réduction d'impôt et les exonérations fiscales, ainsi que l'exonération de droits sont accordées au moyen de ressources d'État. Ces mesures ont été mises en œuvre sous forme de réglementation étatique (la loi sur la navigation marchande, qui est une loi parlementaire, et le code fiscal, que Malte considère comme une législation subsidiaire d'application de la loi sur la navigation marchande). Ces mesures fiscales étant donc accordées par les autorités maltaises, elles sont imputables à l'État.

(184) Pour qu'une mesure constitue une aide d'État, elle doit conférer un avantage financier à ses bénéficiaires. La Commission note que les mesures nationales consistent en une exonération de taxes et d'impôts qui confère un avantage au bénéficiaire au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

(185) La Commission en conclut donc que

i) la taxe au tonnage selon le régime de taxation au tonnage;

ii) l'exonération du paiement de taxes à la discrétion du ministre;

iii) l'exonération de l'imposition des plus-values provenant de la vente ou du transfert de navires;

iv) l'exonération de l'imposition sur les plus-values relatives aux actions des compagnies maritimes;

v) l'exonération de l'imposition sur les dividendes relatifs aux actions de compagnies maritimes;

vi) l'exonération de l'imposition des intérêts ou d'autres revenus en ce qui concerne le financement des compagnies maritimes ou des navires assujettis à la taxation au tonnage;

vii) l'exonération de certaines taxes sur les documents et transferts

sont accordées au moyen de ressources d'État et imputables à l'État et confèrent un avantage aux bénéficiaires.

(186) Ci-après, les autres éléments nécessaires pour qu'une mesure constitue une aide d'État, à savoir le caractère sélectif de la mesure, son potentiel à fausser la concurrence et à affecter les échanges, sont appréciés séparément pour chaque mesure.

7.1.1. *Le régime de taxation au tonnage*

Avantage sélectif

(187) Selon l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, pour constituer une aide d'État, une mesure doit être sélective en ce sens qu'elle favorise «certaines entreprises ou certaines productions». En ce qui concerne l'interprétation de la condition de sélectivité, il est de jurisprudence constante qu'une mesure peut être considérée comme sélective si elle «exempte partiellement ces entreprises des charges pécuniaires provenant de l'application normale du système général de contributions obligatoires imposées par la loi» ([80]). Une mesure est considérée comme sélective si elle s'écarte de l'application normale du cadre d'imposition général.

(188) Aux fins de l'évaluation, la Cour de justice a présenté une analyse en trois étapes ([81]). Dans un premier temps, il convient de définir le système de référence. En second lieu, il convient de déterminer si la mesure en question constitue une dérogation à ce système dans la mesure où elle introduit des différenciations entre des opérateurs économiques qui, au regard des objectifs intrinsèques du système, se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable. L'appréciation de l'existence d'une dérogation est un élément clé de cette partie de l'examen et permet de tirer une conclusion quant à la question de savoir si la mesure est a priori sélective. Si la mesure en question ne constitue pas une dérogation au système de référence, elle n'est pas sélective. À défaut (donc si elle est a priori sélective), il convient d'établir, dans un troisième temps, si la dérogation est justifiée par la nature ou l'économie générale du système (de référence) ([82]). Si une mesure a priori sélective est justifiée par la nature ou l'économie générale du système, elle ne sera pas considérée comme sélective et n'entrera donc pas dans le champ d'application de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE ([83]).

(189) Les entreprises maltaises sont taxées à 35 % en vertu de la loi relative à l'impôt sur le revenu ([84]). Les organisations de transport maritime qui ont opté pour le régime de taxation au tonnage sont exonérées de l'imposition au titre de la loi relative à l'impôt sur le revenu en ce qui concerne les revenus générés par les activités maritimes et paient un montant forfaitaire en lieu et place. La Commission fait observer que le régime de taxation au tonnage décrit à la section 2.1 ou qu'un régime comparable n'est pas disponible pour tous les secteurs ou toutes les entreprises et est donc a priori sélectif. La taxe au tonnage permet aux bénéficiaires d'économiser sur leurs charges d'impôt. Cette dérogation n'est pas justifiée par la nature du système général mais elle est instaurée avec l'objectif spécifique de bénéficier à certaines activités et de les promouvoir.

(190) Au vu de ce qui précède, la Commission conclut que le régime de taxation au tonnage confère un avantage économique sélectif.

Distorsion de la concurrence et incidence sur les échanges

(191) Une mesure octroyée par l'État est considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence lorsqu'elle est de nature à renforcer la position concurrentielle du bénéficiaire par rapport à d'autres entreprises qui lui font concurrence ([85]). Dans la pratique, une distorsion de la concurrence au sens de l'article 107 du TFUE se produit dès l'instant où l'État accorde un avantage financier à une entreprise dans un secteur libéralisé où une concurrence existe ou pourrait exister ([86]). Lorsqu'une aide financière accordée par l'État renforce la position d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intracommunautaires, ces derniers doivent être considérés comme influencés par l'aide ([87]).

([80]) Affaire 173/73, République italienne/Commission des Communautés européennes, Rec. 1974, p. 709, point 3.
([81]) Voir, par exemple, l'arrêt du 18 décembre 2008, Government of Gibraltar/Commission (T-211/04 et T-215/04, Rec. 2008, p. II-3745, T-211/04 et T-215/04, points 143 et 144).
([82]) Voir, par exemple, l'arrêt de la Cour de justice du 8 septembre 2011, Commission/Pays-Bas, C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551, point 62; l'arrêt de la Cour de justice du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, point 42.
([83]) Voir, par exemple, l'arrêt de la Cour de justice du 8 septembre 2011, Paint Graphos e.a., affaires jointes C-78/08 à C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, points 49 et suivants; l'arrêt de la Cour de justice du 29 avril 2004, GIL Insurance, C-308/01, ECLI:EU:C:2004:252, points 60 et suivants.
([84]) Article 56, paragraphe 6, de la loi relative à l'impôt sur le revenu.
([85]) Arrêt de la Cour du 17 septembre 1980 dans l'affaire 730/79 Philip Morris (Rec. 1980, p. 267, point 11); affaires jointes T-298/07, T-312/97, etc., Alzetta (Rec. II-2000, point 80).
([86]) Affaires jointes T-298/07, T-312/97, etc. Alzetta (Rec. II-2325, points 141 à 147).
([87]) Arrêt du Tribunal de première instance du 4 avril 2001 dans l'affaire T-288/97, Friuli-Venezia Giulia (Rec. II, p. 1619, point 41).

(192) Les activités de transport maritime s'exercent essentiellement sur le marché mondial. En outre, les marchés concernant les routes de cabotage maritime et les services maritimes sont totalement libéralisés ([88]). Ainsi, les services fournis par les compagnies maritimes bénéficiant du régime de taxation au tonnage sont ouverts à la concurrence au sein des États membres, entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers. Par conséquent, ce régime menace de fausser la concurrence et serait susceptible d'affecter les échanges entre les États membres.

Conclusion

(193) Au vu de ce qui précède, la Commission estime que la taxe au tonnage constitue une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

7.1.2. *Exonération du paiement de taxes à la discrétion du ministre*

(194) La législation en vigueur ne restreint pas suffisamment le recours au pouvoir discrétionnaire du ministre d'exonérer les navires du paiement de taxes au titre du code fiscal évoqué aux considérants 23 et 112. Il n'est pas dit de façon suffisamment précise de limiter la réduction aux activités non économiques visées à finalité humanitaire ou philanthropique.

(195) Les mêmes considérations, énoncées aux considérants 187 et suivants concernant l'avantage sélectif et 191 et suivants concernant les distorsions de la concurrence et l'affectation des échanges, s'appliquent également aux mesures susceptibles d'être accordées à la discrétion du ministre.

Conclusion

(196) La Commission conclut donc que la possibilité d'exonérer d'autres navires à la discrétion du ministre constitue une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité.

7.1.3. *Exonération de l'imposition sur les plus-values provenant de la vente ou du transfert de navires*

(197) L'article 5, paragraphe 1, point a), de la loi relative à l'impôt sur le revenu impose une charge fiscale sur les plus-values générées par le transfert d'actifs immobilisés. L'article 3, paragraphe 1, du code fiscal prévoit une exonération sur les plus-values de la vente et du transfert des navires assujettis à la taxation au tonnage.

Avantage sélectif

(198) Comme mentionné au considérant 187, une mesure est considérée comme sélective si elle s'écarte de l'application normale du cadre d'imposition général. L'article 3, paragraphe 1, du code fiscal prévoit une exonération de l'imposition sur les plus-values provenant de la vente des navires, alors que dans le cadre d'imposition général, l'article 5, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu impose une charge fiscale sur les plus-values générées par le transfert d'actifs immobilisés qui correspond en principe à 35 %. Les organisations de transport maritime qui ont opté pour le régime de taxation au tonnage sont exonérées de l'imposition au titre de la loi relative à l'impôt sur le revenu s'agissant des plus-values générées par la vente des navires assujettis à la taxe au tonnage. La Commission fait observer que cette exonération n'est pas disponible pour tous les secteurs ou toutes les entreprises et est donc a priori sélective. L'exonération fiscale permet aux bénéficiaires d'économiser sur leurs charges d'impôt. Cette dérogation n'est pas justifiée par la nature du système général mais elle est instaurée avec l'objectif spécifique de bénéficier à certaines activités et de les promouvoir.

(199) Au vu de ce qui précède, la Commission estime que l'exonération de la taxe sur les plus-values provenant de la vente de navires constitue un avantage sélectif au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

Distorsion de la concurrence et incidence sur les échanges

(200) Comme énoncé au considérant 191, lorsqu'une aide financière accordée par l'État renforce la position d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intracommunautaires, ces derniers doivent être considérés comme influencés par l'aide ([89]).

([88]) À compter du 1er janvier 1993: règlement (CEE) nº 3577/92, règlement (CEE) nº 4055/86.
([89]) Arrêt du Tribunal du 4 avril 2001 dans l'affaire T-288/97, Friuli-Venezia Giulia, Rec., p. II-1619, point 41.

(201) Comme énoncé de façon plus détaillée au considérant 192, les activités de transport maritime s'exercent essentiellement sur le marché mondial. Ainsi, les services fournis par des compagnies maritimes bénéficiant de l'exonération de l'impôt sur les plus-values sont ouverts à la concurrence entre États membres. Par conséquent, la mesure risque de provoquer une distorsion de concurrence et d'affecter les échanges entre États membres.

Conclusion

(202) Au vu de ce qui précède, la Commission estime que l'exonération de la taxe sur les plus-values provenant de la vente de navires constitue une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

7.1.4. *Exonération de l'imposition des dividendes relatifs aux actions des compagnies maritimes*

Avantage sélectif

(203) Le système de référence devrait être défini comme étant le régime fiscal général pour les dividendes. L'article 68 de la loi relative à l'impôt sur le revenu dispose qu'aucune personne, résidant ou non à Malte, ne sera imposée sur les revenus de dividendes. Par ailleurs, l'article 68 prévoit que nul n'est obligé de déclarer ses revenus en dividendes dans la déclaration d'impôts. Les autorités maltaises ont confirmé qu'en substance, le taux d'imposition général pour des dividendes reçus par n'importe quel type d'actionnaire à Malte est égal à zéro. En ce qui concerne les actionnaires des organisations de transport maritime, l'article 3, paragraphe 1, point a), du code fiscal stipule qu'«aucune taxe supplémentaire au titre de la loi relative à l'impôt sur le revenu ne sera imputée ou payable sur le revenu […] provenant des activités de transport d'une organisation de navigation agréée», à condition que tous les droits et taxes afférents aient été dûment payés par cette organisation. Par conséquent, les actionnaires d'une compagnie non maritime et d'une organisation de transport maritime ayant perçu un dividende d'une entreprise ne sont redevables d'aucun impôt sur ce dividende. L'exonération fiscale de l'impôt sur les dividendes en ce qui concerne les actions de compagnies maritimes constitue donc une mesure générale qui n'est pas sélective par nature.

Conclusion

(204) Sur la base de l'appréciation ci-dessus, l'exonération de l'impôt sur les dividendes n'est pas sélective et, par conséquent, ne constitue pas une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

7.1.5. *L'exonération de l'impôt sur les intérêts ou d'autres revenus exigibles en rapport avec le financement des compagnies maritimes ou des navires assujettis à la taxation au tonnage*

Avantage sélectif

(205) La Commission note que l'article 84 Z, paragraphe 1, de la loi sur la navigation marchande prévoit un large éventail d'activités ([90]) qui qualifient une organisation d'organisation de transport maritime. L'article 3, paragraphe 2, de la loi sur la navigation maritime prévoit qu'aux termes de la loi relative à l'impôt sur le revenu, il ne peut être exigé d'institutions financières d'impôt sur les intérêts ou d'autres revenus concernant le financement des activités d'une organisation de transport maritime agréée visée à l'article 84 Z, paragraphe 1, de la loi sur la navigation marchande ou le financement d'un navire assujetti à la taxation au tonnage.

(206) Comme mentionné au considérant 187, une mesure est considérée comme sélective si elle s'écarte de l'application normale du cadre d'imposition général. L'article 3, paragraphe 2, du code fiscal prévoit une exonération de l'impôt sur les intérêts ou d'autres revenus exigibles en rapport avec le financement des opérations d'organisations de transport maritime agréées établie par l'article 84 Z, paragraphe 1, de la loi sur la navigation marchande, ou au financement d'un navire assujetti à la taxe au tonnage, alors que dans le cadre d'imposition général, l'article 4, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu impose une charge fiscale sous la forme d'un taux forfaitaire de 35 % sur les intérêts générés par les activités de financement telles que l'octroi de prêts et de garanties. Par conséquent, les institutions financières sont exonérées de l'impôt sur le revenu touchant les revenus provenant du financement d'activités, définies de manière extensive, d'organisations de transport agréées et du financement de navires assujettis à la taxe au tonnage.

(207) La Commission constate qu'une telle exonération ne s'applique pas aux institutions financières lorsqu'il s'agit de financer des entreprises autres que les organisations de navigation agréées. L'exonération est donc a priori sélective car elle bénéficie aux institutions financières actives dans le financement du secteur du transport maritime. L'exonération fiscale permet aux bénéficiaires d'économiser sur leurs charges d'impôt.

([90]) Voir le considérant 9 de la présente décision.

(208) La Commission ne considère pas qu'il existe, dans la nature et le régime général du système maltais d'imposition sur le revenu, un objectif qui pourrait justifier la dérogation en question, mais que la mesure est mise en place dans le but spécifique de bénéficier à certaines activités et de les encourager.

(209) Au vu de ce qui précède, la Commission estime que l'exonération de l'impôt sur les intérêts ou d'autres revenus exigibles en rapport avec le financement des activités des compagnies maritimes agréées ou des navires assujettis à la taxation au tonnage constitue un avantage sélectif au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

Distorsion de la concurrence et incidence sur les échanges

(210) Les services financiers sont réalisés principalement sur un marché européen où les institutions financières sont en concurrence. Ainsi, les services fournis par des institutions financières bénéficiant de l'exonération de l'impôt sont ouverts à la concurrence entre États membres.

(211) Lorsqu'une aide financière accordée par l'État renforce la position d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intracommunautaires, ces derniers doivent être considérés comme influencés par la mesure ([91]). Par conséquent, la mesure risque de provoquer une distorsion de concurrence et d'affecter les échanges entre États membres.

Conclusion

(212) Pour les raisons susmentionnées, la Commission conclut que l'exonération de l'impôt sur les intérêts ou d'autres revenus exigibles en rapport avec le financement des compagnies maritimes ou des navires assujettis à la taxation au tonnage constitue une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

7.1.6. *Exonération de l'imposition des plus-values réalisées pour des actions des compagnies maritimes*

Avantage sélectif

(213) Comme mentionné au considérant 187, une mesure est considérée comme sélective si elle s'écarte de l'application normale du cadre d'imposition général. Les plus-values d'actions pour les résidents de Malte devraient normalement être soumises à un impôt sur le revenu de 35 % en vertu de la loi relative à l'impôt sur le revenu ([92]). Cependant, le code fiscal contient une exonération fiscale en faveur des plus-values des actions de compagnies maritimes ([93]). La Commission fait observer que cette exonération n'est pas disponible pour tous les secteurs ou toutes les entreprises et est donc a priori sélective. L'exonération constitue une dérogation au régime fiscal général, étant donné que les résidents maltais disposant de gains ou de bénéfices provenant d'un transfert de compagnies maritimes sont dans une situation juridique et factuelle comparable aux résidents maltais disposant de gains ou de bénéfices provenant d'un transfert de toute autre entreprise, compte tenu de l'objectif du régime fiscal, qui est d'imposer tout gain ou bénéfice sur un transfert d'actions ou de titres.

(214) Malte n'a avancé aucun argument sur la question de savoir si la mesure pouvait être justifiée par la logique du système fiscal. La Commission ne considère pas qu'il existe, dans la nature et le régime général du système maltais d'imposition sur le revenu, un objectif qui pourrait justifier la dérogation en question et, par conséquent, elle conclut que l'exonération de l'impôt sur les plus-values résultant de la vente des actions des compagnies maritimes au bénéfice des résidents maltais est sélective au sens de l'article 107, paragraphe 1), du TFUE.

Distorsion de la concurrence et incidence sur les échanges

(215) Comme énoncé au considérant 191, lorsqu'une aide financière accordée par l'État renforce la position d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges intracommunautaires, ces derniers doivent être considérés comme influencés par l'aide.

([91]) Arrêt du Tribunal du 4 avril 2001 dans l'affaire T-288/97, Friuli-Venezia Giulia, Rec., p. II-1619, point 41.

([92]) Article 5, paragraphe 1, point a) ii, de la loi relative à l'impôt sur le revenu. Par ailleurs, l'article 12, paragraphe 1, point c) ii), de la loi relative à l'impôt sur le revenu, qui exonère de l'impôt sur le revenu tout gain ou bénéfice perçu revenant à toute personne ne résidant pas à Malte ou réalisé par elle à partir d'un transfert d'actions ou de titres dans une société, n'est pas pertinent dans la présente évaluation de la sélectivité, car il ne fait pas partie de la règle générale pour les résidents de Malte.

([93]) Article 3, paragraphe 1, point c), du code fiscal de la navigation marchande.

(216) En l'espèce, les résidents maltais détenant des actions dans des compagnies maritimes sont exposés à la concurrence et aux échanges entre États membres. Les activités d'investissement s'exercent sur le marché mondial. De plus, comme énoncé de façon plus détaillée au considérant 192, les activités de transport maritime s'exercent essentiellement sur le marché mondial. Par conséquent, la mesure fiscale examinée affecte les échanges dans l'Union et peut fausser la concurrence entre les États membres.

Conclusion

(217) Au vu de ce qui précède, la Commission considère que l'exonération de l'impôt sur les plus-values provenant de la vente d'actions des compagnies maritimes constitue une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

7.1.7. *Exonération de la taxe sur les documents et transferts*

Sélectivité

(218) La loi sur l'imposition des documents et transferts applique une taxe aux transferts, entre autres, de titres négociables ([94]). Comme indiqué au considérant 41, l'article 5 du code fiscal prévoit des exonérations en ce qui concerne des transactions liées à des titres négociables relatifs à des organisations maritimes.

(219) Comme mentionné au considérant 187, une mesure est considérée comme sélective si elle s'écarte de l'application normale du cadre d'imposition général. L'article 5 du code fiscal constitue une dérogation au régime général étant donné que les entités qui effectuent des transactions sur titres touchant au transport maritime sont dans une situation juridique et factuelle comparable à celle d'entreprises effectuant ces transactions par rapport à tout autre secteur.

(220) La Commission note qu'une telle exonération n'est pas disponible dans d'autres secteurs. L'exonération est donc a priori sélective dans la mesure où elle favorise des transactions dans le secteur du transport maritime. L'exonération permet aux bénéficiaires d'économiser sur leurs dépenses.

(221) Malte n'a avancé aucun argument sur la question de savoir si la mesure pouvait être justifiée par la logique du système. La Commission ne considère pas qu'il existe, dans la nature et le régime général du système maltais sur les taxes, un objectif susceptible de justifier la dérogation en question.

(222) Compte tenu de ce qui précède, la Commission estime que l'exonération de l'imposition des documents et transferts accorde un avantage sélectif au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

Distorsion de la concurrence et incidence sur les échanges

(223) Une mesure octroyée par l'État est considérée comme faussant ou menaçant de fausser la concurrence lorsqu'elle est de nature à renforcer la position concurrentielle du bénéficiaire par rapport à d'autres entreprises.

(224) Comme mentionné au considérant 192, le transport maritime est un secteur libéralisé, confronté à la concurrence tant au sein de l'Union européenne qu'à l'échelle mondiale. Cette mesure risque de provoquer une distorsion de concurrence et d'affecter le commerce entre États membres.

Conclusion

(225) La mesure considérée constitue donc une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

7.2. **Compatibilité de l'aide**

Base juridique de l'appréciation

(226) Conformément à l'article 107, paragraphe 3, point c), du TFUE, les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun, peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur et peuvent donc constituer une base d'exemption de l'interdiction générale des aides d'État. La Commission considère l'article 107, paragraphe 3, point c), du TFUE comme la base juridique appropriée applicable au régime maltais de taxation au tonnage.

([94]) Voir le considérant 40. Par ailleurs, il n'est pas pertinent pour la présente évaluation de la sélectivité qu'il n'y ait pas de taxe applicable aux transactions sur titres d'une société disposant de plus de la moitié du capital-actions ordinaire, de droits de vote et de droits sur les bénéfices détenus par des personnes qui ne résident pas à Malte, car cela ne fait pas partie de cette règle générale.

(227) Il ressort d'une jurisprudence constante que la Commission bénéficie, pour l'application de l'article 107, paragraphe 3, du TFUE, d'un large pouvoir d'appréciation dont l'exercice implique des évaluations complexes d'ordre économique et social, qui doivent être effectuées dans un contexte communautaire. En adoptant des règles de conduite et en annonçant par leur publication qu'elle les appliquera aux cas concernés par celles-ci, la Commission s'autolimite dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation susmentionné et ne saurait se départir de ces règles sous peine de se voir sanctionner, le cas échéant, au titre d'une violation de principes généraux du droit, tels que l'égalité de traitement ou la protection de la confiance légitime. Par conséquent, dans le domaine spécifique des aides d'État, la Commission est tenue par les encadrements et les communications qu'elle adopte, dans la mesure où ils ne s'écartent pas des normes du traité ([95]). Conformément à cette jurisprudence constante, la Commission appliquera les orientations sur les aides d'État au transport maritime en l'espèce. Les orientations sur les aides d'État au transport maritime déterminent les conditions dans lesquelles un programme destiné à soutenir le secteur du transport maritime d'un État membre est considéré comme compatible avec le marché intérieur.

(228) La section 2.2 des orientations sur les aides d'État au transport maritime indique les objectifs spécifiques aux intérêts maritimes communautaires qui peuvent s'appuyer sur des programmes, notamment:

— améliorer la sécurité, l'efficacité, la sûreté et la compatibilité des transports maritimes avec l'environnement,

— encourager l'inscription des pavillons dans les registres des États membres ou leur transfert vers ceux-ci,

— contribuer à la consolidation des industries maritimes connexes établies dans les États membres tout en maintenant une flotte globalement compétitive sur les marchés mondiaux,

— conserver et améliorer le savoir-faire maritime ainsi que protéger et promouvoir l'emploi pour les marins européens.

7.2.1. *Le régime de taxation au tonnage*

7.2.1.1. Navires éligibles à la taxe au tonnage

(229) Conformément à la section 2 des orientations sur les aides au transport maritime, leur champ d'application couvre le «transport maritime». Afin d'être conformes aux orientations sur les aides d'État au transport maritime, les mesures d'aide nationales doivent être limitées aux navires utilisés pour le transport maritime, tel qu'il est défini en référence au règlement (CEE) nº 4055/86 et au règlement (CEE) nº 3577/92 ([96]).

(230) Le règlement (CEE) nº 4055/86 définit le «transport maritime» comme le transport de voyageurs ou de marchandises par mer entre un port d'un État membre et un port ou une installation offshore d'un autre État membre ou d'un pays tiers.

(231) Le règlement (CEE) nº 3577/92 définit le «transport maritime» comme le transport par mer de passagers ou de marchandises entre des ports situés sur la partie continentale ou sur le territoire principal d'un État membre (cabotage continental) ou le transport par mer de passagers ou de marchandises entre tout port d'un État membre et les installations ou structures situées sur le plateau continental de cet État membre (services d'approvisionnement offshore) ou le transport par mer de passagers ou de marchandises entre des ports situés sur la partie continentale et sur une île d'un État membre ou entre des ports situés sur les îles de l'État membre (cabotage avec les îles).

(232) La Commission a également décidé que certaines activités, même si elles n'entrent pas, ou seulement en partie, dans la définition du transport maritime, peuvent être soumises, par analogie avec le transport maritime, aux dispositions de la section 3.1 des orientations sur les aides d'État au transport maritime. C'est le cas des bateaux de sauvetage et d'assistance maritime ([97]), des navires câbliers, poseurs de canalisations, bateaux à grue et navires de recherche ([98]), étant donné qu'ils requièrent un personnel possédant des qualifications similaires et qu'ils font face à une concurrence internationale semblable.

([95]) Voir entre autres l'arrêt du 2 décembre 2010 Holland Malt/Commission, C-464/09 P, EU:C:2010:733, points 46 et 47.

([96]) Voir la note de bas de page 45.

([97]) Décision de la Commission du 13 avril 2015 dans l'affaire SA.38085 (2013/N) concernant la prolongation du régime italien de taxation au tonnage (y compris son application aux navires assurant le sauvetage en mer et une assistance en haute mer), considérant 54, JO C 406 du 4.11.2016, p. 1.

([98]) Voir notamment la décision 2009/380/CE de la Commission du 13 janvier 2009 concernant l'aide d'État C 22/07 (ex N 43/07) concernant l'extension aux activités de dragage et de pose de câbles du régime exonérant les entreprises de transport maritime du paiement de l'impôt sur le revenu et des cotisations sociales des gens de mer au Danemark, considérants 65 à 72 (JO L 119 du 15.5.2009, p. 23); la décision de la Commission du 27 avril 2010 dans l'affaire N 714/2009, Intégration des transports de la pose de câbles, pose de canalisations, navires de grues et navires de recherche sous le régime de la «tonnage tax», considérant 44 (JO C 158 du 18.6.2010, p. 1); la décision de la Commission du 27 avril 2010 dans l'affaire SA. N 714/2009, Pays-Bas — Extension du régime de taxation au tonnage aux navires câbliers, navires poseurs de canalisations, navires de recherche et bateaux à grue, considérants 37 à 46 (JO C 158 du 18.6.2010, p. 2).

(233) Dans sa décision d'ouverture, la Commission a présumé que les bateaux de pêche, pontons, barges, yachts, navires de croisière et plateformes pétrolières étaient soumis à la taxe maltaise au tonnage, mais elle a douté que cela fût justifiable, compte tenu de la définition du transport maritime ([99]).

(234) Malte a précisé que, même si tous les navires immatriculés à Malte acquittent une taxe appelée «taxe au tonnage», seuls les navires participant à des «activités de transport maritime», conformément au code fiscal, sont exonérés de l'impôt normal sur le revenu et bénéficient du traitement qui leur est réservé en tant que «navires assujettis à la taxe au tonnage».

(235) La Commission émet des doutes sur la compatibilité de la définition des activités de transport maritime éligibles, qui comprenaient également des activités «pouvant être prescrites d'une autre manière» ([100]).

(236) Malte considère que la raison de l'inclusion de l'expression «ou pouvant être prescrites d'une autre manière» était de fournir à l'autorité compétente la flexibilité législative appropriée au cas où il serait possible d'inclure certaines activités nouvelles et émergentes dans la définition des «activités de transport maritime» (par exemple du fait des évolutions du secteur ou de la législation à l'échelle de l'Union). Malte a confirmé qu'aucun règlement ni aucune règle, qu'aucun ordre ni aucune instruction n'ont jamais été émis dans l'intention d'élargir la définition des activités de transport maritime.

(237) La Commission fait en outre observer que, sur la base des explications fournies par Malte, la disposition énoncée à l'article 85 A, paragraphe 1, de la loi sur la navigation marchande autorisant le ministre de tutelle à accepter sous le régime de taxation au tonnage des navires se trouvant sous le seuil minimal de 1 000 tonnes nettes ([101]) n'a pas éliminé la condition, pour le navire, de participer au transport international de passagers ou de marchandises. Toutefois, la Commission note également que le pouvoir discrétionnaire du ministre, qui consiste à accepter sous le régime de taxation au tonnage des navires se trouvant sous le seuil minimal de 1 000 tonnes nettes, ne s'appuie sur aucun critère objectif. Par conséquent, la Commission se félicite du fait que Malte a donné l'engagement cité au point 18 de l'annexe.

(238) La Commission en conclut que le libellé de la législation maltaise semble avoir laissé une marge de manœuvre pour inclure, par arrêté ministériel, dans le régime de taxation au tonnage des activités allant au-delà de la définition du transport maritime. Par conséquent, cet aspect du régime maltais de taxation au tonnage est incompatible avec les orientations sur les aides d'État au transport maritime.

Éligibilité des barges non motorisées

(239) Dans la décision d'ouverture, la Commission a remis en cause l'éligibilité des barges non motorisées en raison du fait qu'elles n'exercent pas d'activités de transport elles-mêmes mais dépendent d'autres navires pour être remorquées ([102]).

(240) Après avoir entendu les observations des autorités maltaises et des tiers, la Commission reste d'avis que les barges non motorisées, parce qu'elles n'exercent pas d'activités de transport elles-mêmes mais dépendent d'autres navires pour les remorquer, ne participent pas au transport maritime. Le navire assurant la propulsion peut être décrit comme participant au transport maritime, ce qui n'est pas le cas de l'activité de la barge.

(241) La Commission en conclut que l'admission des barges dans le régime de taxation au tonnage outrepasse la définition du transport maritime. Par conséquent, cet aspect du régime maltais de taxation au tonnage est incompatible avec les orientations sur les aides d'État au transport maritime.

Éligibilité des navires de croisière et des navires de plaisance

(242) En ce qui concerne les navires de plaisance, dans la décision d'ouverture ([103]), la Commission était préoccupée par le fait qu'ils étaient surtout utilisés pour des trajets locaux (souvent des voyages d'agrément) et se demandait dans quelle mesure de tels navires pourraient être assujettis au régime de taxation au tonnage.

([99]) Voir le considérant 50 de la décision d'ouverture.
([100]) Voir le considérant 6 de la décision d'ouverture et le considérant 10 de la présente décision.
([101]) Voir le considérant 7 de la décision d'ouverture et le considérant 11 de la présente décision.
([102]) Voir le considérant 50 de la décision d'ouverture.
([103]) Considérant 50 de la décision d'ouverture.

(243) L'éligibilité des navires de plaisance et de croisière devrait être évaluée en tenant compte de la communication de la Commission concernant l'interprétation du règlement (CEE) nº 3577/92 du Conseil ([104]). Le chapitre 3.3 de cette communication confirme que les prestations de croisière entrent dans le champ d'application du règlement (CEE) nº 3577/92 et du règlement (CEE) nº 4055/86 comme constituant un transport maritime. En effet, les navires de croisière transportent des passagers par mer entre des ports, exerçant ainsi des activités de transport maritime. La Commission estime donc que les navires de croisière peuvent être assujettis à la taxe au tonnage, pour autant que la majorité de leurs recettes provienne des revenus mêmes du transport maritime. Les restrictions applicables aux prestations annexes liées aux activités de transport maritime sont examinées ci-après aux considérants 266 à 274.

(244) Les services de transport fournis par des navires de plaisance répondent à la définition du transport maritime, pour autant qu'ils impliquent le transport de marchandises et/ou de personnes par mer entre des ports, ainsi qu'entre un port et une installation/structure offshore. Par conséquent, la Commission estime que les navires de plaisance effectuant des transports maritimes contre rémunération sont éligibles à la taxation au tonnage.

Éligibilité des navires de remorquage et de dragage

(245) Dans la décision d'ouverture, la Commission a émis des doutes quant à la question de savoir si les navires de remorquage et de dragage ont été acceptés dans le cadre du régime maltais de taxation au tonnage conformément aux conditions strictes fixées par les orientations sur les aides d'État au transport maritime ([105]).

(246) Conformément aux orientations sur les aides d'État au transport maritime, «un arrangement fiscal (taxe au tonnage, par exemple) peut être appliqué aux dragueurs dont l'activité consiste, pour au moins 50 % de leurs activités opérationnelles par an, à effectuer un "transport maritime" et uniquement pour ces activités de transport». Dans le cas du dragage, le transport maritime est défini par la section 3.1 des orientations sur les aides d'État au transport maritime comme «le transport en haute mer de matériaux extraits» et exclut «les extractions ou le dragage en tant que tel». Conformément à la pratique décisionnelle de la Commission ([106]), la partie des activités du dragueur susceptible d'être soumise au régime inclut la navigation entre le port et le site d'extraction, la navigation entre les différents sites d'extraction, la navigation entre le site d'extraction et le lieu où les matériaux extraits doivent être déchargés, le déchargement du matériau extrait, la navigation entre le lieu de déchargement et le port. En revanche, le dragage et la navigation pendant le dragage ne sont pas considérés comme une activité de transport maritime.

(247) Quant aux remorqueurs, les orientations sur les aides d'État au transport maritime indiquent clairement que «les activités de remorquage effectuées, entre autres dans les ports, ou consistant à aider un navire automoteur à arriver à bon port ne constituent pas un transport maritime». De plus, les orientations sur les aides d'État au transport maritime prévoient que le remorquage entre dans leur champ d'application seulement si plus de 50 % de l'activité de remorquage effectivement exercée par un remorqueur au cours d'une année constitue le transport maritime (cela inclurait entre autres les barges de remorquage entre ports ou entre un port et une installation/structure offshore ou le remorquage de navires qui, en raison d'une défaillance technique, ne peuvent naviguer seuls).

(248) Malte ne disposait pas d'une législation formellement explicite concernant l'exigence de 50 % de transport maritime pour l'activité de remorquage et de dragage expliquée aux considérants 246 et 247. La Commission estime que la législation maltaise semble avoir laissé la possibilité d'appliquer, sans restriction, la taxe au tonnage aux revenus générés par les dragueurs et les remorqueurs. Elle considère donc que les mesures nationales actuellement en vigueur à Malte pour le remorquage et le dragage ne sont pas conformes aux conditions définies dans les orientations sur les aides d'État au transport maritime.

Éligibilité des navires de service et de soutien et d'autres navires

(249) Dans la décision d'ouverture, la Commission demande ce que l'on entend par des navires de service/soutien assujettis au régime maltais de taxation au tonnage et sur quelle base ([107]).

(250) La Commission était initialement d'avis que le régime maltais autorisait potentiellement l'intégration d'un grand nombre de navires de service/soutien dans le régime de taxation au tonnage.

([104]) Communication du 22 avril 2014, COM(2014) 232 final.
([105]) Voir le considérant 46 de la décision d'ouverture.
([106]) Voir notamment la décision 2009/380/CE, considérants 79-80.
([107]) Voir le considérant 51 de la décision d'ouverture.

(251) La Commission a demandé si les navires de réparation de câbles, les navires supports de plongée, les navires de stimulation de puits de pétrole, les bateaux-pilotes, les bateaux d'exploration, les navires hydrographiques et les navires de construction fournissant des services offshore et les plateformes mobiles avaient bénéficié du régime, en ajoutant qu'elle ne disposait pas de suffisamment d'informations pour déterminer si l'admissibilité de ces navires/structures pourrait être en conformité avec les orientations sur les aides d'État au transport maritime. Malte a précisé que ces navires n'avaient pas été soumis à la taxe au tonnage.

(252) La Commission accepte que certaines activités analogues, même si elles ne répondent pas à la stricte définition du transport maritime, puissent être soumises aux dispositions des orientations sur les aides d'État au transport maritime. C'est le cas du fonctionnement de navires spécialisés dans la fourniture de services aux activités offshore ou dans des activités d'installation et de maintenance (navires de pose de câbles, de pose de tuyaux, navires de recherche et bateaux à grue, par exemple) ([108]) ou de navires de sauvetage en mer et d'assistance en haute mer, pour autant qu'ils nécessitent un personnel possédant des qualifications similaires et qu'ils soient confrontés à une concurrence internationale semblable ([109]).

(253) Pour l'avenir, Malte a précisé qu'elle cherche à appliquer la taxe au tonnage aux câbliers, poseurs de canalisations, bateaux à grue et navires de recherche, en conformité avec la pratique de la Commission décrite au considérant 252. Malte s'est engagée à traduire explicitement cet objectif dans sa législation ([110]). Par conséquent, sur la base de cette future législation, la taxe au tonnage sera appliquée aux câbliers, navires-poseurs de canalisations, bateaux à grue et navires de recherche d'une manière qui soit compatible avec les orientations sur les aides d'État au transport maritime appliquées par analogie.

(254) En ce qui concerne l'application en cours du régime maltais de taxation au tonnage à des «navires de service/soutien», Malte a montré que les activités couvertes par ces termes concernent le transport de marchandises et/ou de personnes par mer, entre les ports ou entre un port et une installation/structure offshore, et constituent donc un transport maritime ([111]). Par conséquent, ces navires relèvent du champ d'application des orientations sur les aides d'État au transport maritime.

Éligibilité des navires de pêche

(255) Dans la décision d'ouverture ([112]), la Commission avait des doutes sur le point de savoir si les bateaux de pêche étaient assujettis au régime de taxation au tonnage.

(256) La Commission considère que le principal objectif des bateaux de pêche n'est pas le transport de marchandises et de personnes par mer entre des ports ou entre un port et une installation/structure offshore, conformément aux orientations sur les aides d'État au transport maritime. De plus, les bateaux de pêche ne présentent pas les caractéristiques spécifiques de certains navires de service, ce qui permettrait à la Commission d'accepter leur inclusion dans le régime de taxation au tonnage, en application, par analogie, des orientations sur les aides d'État au transport maritime ([113]).

(257) Par conséquent, la Commission considère que l'inclusion des bateaux de pêche dans le régime de taxation au tonnage est incompatible avec le marché intérieur.

Éligibilité des plateformes pétrolières

(258) La Commission réitère la position défendue dans sa décision d'ouverture dans l'affaire de la taxe belge au tonnage ([114]), à savoir que les orientations sur les aides d'État au transport maritime ne s'appliquent pas à l'exploitation des ressources naturelles en mer.

([108]) Voir le considérant 231 de la présente décision.
([109]) Au moment d'évaluer si de nouveaux types de navires peuvent être soumis à la taxe au tonnage, la Commission examine s'il existe un risque que les entreprises exploitant les navires de service concernés puissent délocaliser leurs activités à terre en dehors de l'Union européenne, dans des pays proposant des régimes fiscaux plus souples et, en conséquence, changent le pavillon de leurs navires au profit de pavillons de pays tiers. La Commission pourrait envisager d'appliquer, par analogie, les orientations sur les aides d'État au transport maritime à des entreprises exploitant des navires de service si les conditions suivantes sont remplies. Ces entreprises doivent opérer sur un marché mondial et être confrontées à des défis similaires, en termes de concurrence internationale et de délocalisation des activités à terre, à ceux du secteur du transport maritime de l'Union européenne. Les activités des navires de service concernés doivent être soumises au même cadre juridique que le transport maritime de l'Union européenne dans les domaines de la protection du travail, des exigences techniques et de la sécurité. Ces activités doivent requérir des marins qualifiés et formés, disposant de qualifications similaires à ceux qui travaillent à bord des navires de transport maritime traditionnels. Les marins à bord des navires de service doivent être soumis aux mêmes législations sociales et du travail que les autres marins. Les navires de service doivent être des navires de mer et ils doivent faire l'objet des mêmes contrôles techniques et de sécurité que les navires servant au transport maritime.
([110]) Voir le point 2 de l'annexe à la présente décision.
([111]) Voir notamment la section 4.2.1.6 et la note 2 du tableau 2 de la présente décision.
([112]) Voir le considérant 50 de la décision d'ouverture.
([113]) Voir le considérant 252 de la présente décision.
([114]) Décision de la Commission du 19 mars 2003, considérants 65 à 72 (JO C 145 du 21.6.2003, p. 4).

(259) Par conséquent, la Commission en conclut que l'application aux plateformes pétrolières du régime de taxation au tonnage n'est pas conforme aux orientations sur les aides d'État au transport maritime.

7.2.1.2. Revenu des navires assujettis à la taxe au tonnage soumis à la taxe au tonnage

Revenus provenant de l'affrètement coque nue

(260) Dans la décision d'ouverture, la Commission ([115]) s'est interrogée sur l'absence de restrictions juridiques concernant les revenus provenant de l'affrètement coque nue.

(261) La Commission estime que, bien que l'affrètement coque nue soit une activité économique légitime, en règle générale, il ne devrait pas être soumis à un traitement fiscal préférentiel. Lors de précédentes décisions ([116]), la Commission a jugé que de simples loueurs de navires ne pouvaient être considérés comme des fournisseurs de services de transport maritime et, dès lors, ne sauraient bénéficier du régime de taxation au tonnage.

(262) La Commission considère que le principe susmentionné devrait s'appliquer non seulement aux contrats d'affrètement coque nue conclus avec les compagnies maritimes, mais aussi à ceux conclus avec les utilisateurs finaux du secteur des navires de plaisance. Le traitement de l'affrètement coque nue ne devrait pas varier en fonction du type d'affréteur, étant donné que l'exigence essentielle, au titre des orientations sur les aides d'État au transport maritime, veut que le bénéficiaire fournisse des services de transport maritime tels qu'ils sont définis dans les règlements applicables du Conseil.

(263) Toutefois, la situation est différente dans le contexte des contrats intragroupe. Les transactions intragroupe d'affrètement coque nue peuvent être compatibles avec le marché intérieur, au titre des orientations sur les aides d'État au transport maritime, car le bénéficiaire en tant que groupe exerce l'activité de transport maritime, mais à travers une structure de leasing intragroupe. Que le bénéficiaire du régime de taxation au tonnage souhaite avoir: i) une entité juridique qui effectue le transport maritime et détient le navire, ou ii) deux entités juridiques, dont l'une effectue le transport maritime et l'autre détient le navire et le loue à la première (par exemple pour des raisons financières), ne devrait, en règle générale, guère faire de différence aux fins de l'application des orientations sur les aides d'État au transport maritime. À cet égard, la Commission fait remarquer que les transactions intragroupe d'affrètement coque nue ont été acceptées sans condition dans la décision de la Commission sur le régime irlandais de taxation au tonnage ([117]). La Commission note que l'affrètement coque nue intragroupe est conforme aux orientations sur les aides d'État au transport maritime, étant donné que l'objectif qui consiste à «conserver et améliorer le savoir-faire maritime ainsi qu'à protéger et promouvoir l'emploi pour les marins européens» et à «contribuer à la consolidation des industries maritimes connexes établies dans les États membres tout en maintenant une flotte globalement compétitive sur les marchés mondiaux» reste préservé.

(264) Hormis les transactions intragroupe, la Commission peut accepter une certaine flexibilité en faveur de véritables compagnies maritimes et d'entreprises assimilées ([118]), pour autant que toutes les conditions suivantes soient remplies ([119]):

a) les activités d'affrètement coque nue doivent être liées à une surcapacité temporaire pendant une période ne dépassant pas trois ans;

b) les activités d'affrètement coque nue doivent être limitées à une période de trois ans maximum;

c) une surcapacité temporaire doit être liée aux propres services de transport de l'organisation de navigation bénéficiaire; c.-à-d. qu'une surcapacité acquise (achetée ou affrétée) expressément à des fins d'affrètement ne peut être soumise au régime de taxation au tonnage; et

([115]) Voir le considérant 58 de la décision d'ouverture.
([116]) Voir notamment la décision 2014/200/UE de la Commission du 17 juillet 2013 concernant l'aide d'État SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) mise à exécution par l'Espagne Régime fiscal applicable à certains accords de location-financement, également appelé «régime espagnol de leasing fiscal» (JO L 114 du 16.4.2014, p. 1); la décision de la Commission du 20 décembre 2011 dans l'affaire du régime finnois de taxation au tonnage N448/2010, considérant 32 (JO C 220 du 25.7.2012, p. 1); la décision de la Commission du 1er avril 2015 dans l'affaire du régime croate de taxation au tonnage SA. 37912, considérants 86 et 87 (JO C 142 du 22.4.2016, p. 6).
([117]) Décision de la Commission du 11 décembre 2002 dans l'affaire N 504/02 (JO C 15 du 22.1.2003, p. 5), considérants 17 à 24.
([118]) Par exemple les compagnies exploitant des câbliers, des navires poseurs de canalisations, des bateaux à grue et des navires de recherche, ainsi que des navires assurant le sauvetage en mer et l'assistance en haute mer.
([119]) Voir entre autres la décision dans l'affaire du système finnois de taxation au tonnage, considérant 32; l'affaire du système irlandais de taxation au tonnage, considérant 28, et l'affaire du système croate de taxation au tonnage, considérant 86 et note de bas de page 23.

d) la proportion de capacité d'affrètement coque nue ne peut dépasser un pourcentage maximal de la flotte de l'organisation de transport, en vertu du régime de taxation au tonnage, qui peut atteindre au plus 50 %. La Commission estime que si plus de 50 % de la flotte de l'assujetti à la taxe au tonnage est affrétée coque nue, une telle activité ne serait pas classée comme «activité annexe». Par ailleurs, un seuil maximal inférieur ne serait pas approprié, car il pourrait défavoriser les petits exploitants.

(265) Étant donné que la législation applicable à Malte n'exclut pas de simples loueurs de navires du régime de taxation au tonnage, cette législation n'est pas compatible avec les orientations sur les aides d'État au transport maritime.

Navires de croisière et revenus annexes

(266) Dans la décision d'ouverture ([120]), la Commission a constaté que les exploitants de navires de croisière offraient des services casino, spa, spectacles et autres. Elle a soupçonné que de tels services pouvaient constituer la principale activité et source de profits des navires de croisière. Par conséquent, la Commission s'est demandé dans quelle mesure les navires de croisière pourraient être assujettis au régime de taxation au tonnage.

(267) En outre, la Commission a fait remarquer dans la décision d'ouverture ([121]) que les actes législatifs maltais ne fournissaient aucune orientation précise quant aux types d'activités qui, en tant qu'activités annexes, pourraient être soumises à la taxe au tonnage. Des limites claires sont toutefois nécessaires pour s'assurer que les bénéficiaires du régime de taxation au tonnage restent de véritables prestataires de services de transport maritime.

(268) Dans l'affaire concernant le régime chypriote de taxation au tonnage ([122]), la Commission a estimé, en ce qui concerne le transport maritime de passagers, que «toutes les activités hôtelières, de restauration, de divertissement et de vente au détail à bord d'un navire relevant de ce régime» sont également éligibles, «sous réserve que ces services soient fournis en tant qu'activités annexes à celle de transport maritime par ce navire et soient tous consommés ou utilisés à bord de ce navire». Dans l'affaire du régime de taxation au tonnage du Royaume-Uni ([123]), la Commission a considéré comme étant également éligibles «les services ou installations offerts, qui sont complémentaires des activités centrales, mais qui font partie de l'ensemble des prestations offertes aux clients, pour autant qu'il soit improbable qu'elles entraînent un profit si les règles normales d'imposition étaient appliquées.» Dans l'affaire du régime belge de taxation au tonnage ([124]) la Commission a interdit les revenus de la vente de produits non destinés à la consommation à bord, tels que les articles de luxe ([125]) et des jeux et casinos, ainsi que les revenus d'excursions terrestres ([126]) pour pouvoir bénéficier du régime de taxation au tonnage.

(269) La Commission renvoie également à sa décision dans l'affaire du régime finnois de taxation au tonnage ([127]) et dans l'affaire du régime lituanien de taxation au tonnage ([128]), où elle a accepté que des activités d'exploitation de terminaux portuaires telles que les services d'embarquement/débarquement des passagers et les services de chargement/déchargement de la cargaison, ainsi que des activités administratives et d'assurance qui sont étroitement liées au transport de passagers ou de marchandises, puissent relever du régime de taxation au tonnage. En outre, dans sa décision dans l'affaire du régime belge de taxation au tonnage, la Commission a accepté que des revenus d'investissement à court terme de fonds de roulement proviennent d'une gestion financière normale et puissent donc être soumis à la taxation au tonnage, dans la mesure où ces revenus sont liés au fonds de roulement normal de l'organisation de transport maritime en rapport avec la poursuite d'activités éligibles ([129]).

(270) Au vu de la pratique décisionnelle susmentionnée et reconnaissant qu'il serait contre-productif d'établir une liste définitive des services susceptibles d'être soumis à la taxation au tonnage en tant que prestations annexes, la Commission considère que certaines limites sont nécessaires pour faire en sorte que les bénéficiaires du régime de taxation au tonnage restent de véritables prestataires de services de transport maritime. Par principe, les revenus provenant des navires éligibles devraient être principalement constitués des revenus liés à l'activité même de transport.

([120]) Voir le considérant 50 de la décision d'ouverture.
([121]) Voir le considérant 63 de la décision d'ouverture.
([122]) Décision de la Commission du 24 mars 2010 dans l'affaire SA. 30338, considérant 26 (JO C 144 du 3.6.2010, p. 28).
([123]) Décision de la Commission du 12 juillet 2000 dans l'affaire SA. 15810 (JO C 258 du 9.9.2000, p. 3).
([124]) Décision 2005/417/CE de la Commission du 30 juin 2004 concernant une série de mesures fiscales que la Belgique envisage de mettre à exécution en faveur du transport maritime (JO L 150 du 10.6.2005, p. 1), considérant 47.
([125]) À l'exception de l'alcool, du tabac et des parfums.
([126]) Services achetés.
([127]) Supra, note de bas de page 116, considérants 9 et 31.
([128]) Décision de la Commission du 24 avril 2017 dans l'affaire SA. 45764, considérant 9 (JO C 219 du 7.7.2017, p. 4).
([129]) Supra, note de bas de page 114, considérants 139 à 141.

(271) Les recettes de base proviennent des ventes de billets ou des droits liés au transport du fret et, dans le cas du transport de passagers, de la location des cabines dans le contexte du voyage maritime et de la vente d'aliments et de boissons pour consommation immédiate à bord. Les revenus annexes sont d'autres types de revenus qui sont fréquemment générés à bord (en particulier dans le transport de passagers) et qui ne menacent pas de fausser de manière excessive la concurrence avec les prestataires locaux, imposés en fonction des règles générales d'imposition. Des exemples de prestations annexes seraient la location de panneaux publicitaires à bord; la vente de produits et la fourniture de services habituellement offerts sur les navires à passagers, dont les spas, les services de coiffure, les salles de jeux et autres services de divertissement; la location de locaux du navire à des exploitants de boutique et autres prestataires de services; l'intermédiation dans la fourniture d'excursions locales, etc. La Commission considère que les recettes principales devraient toujours couvrir plus de 50 % du total des revenus bruts (principaux et annexes) du navire.

(272) De même, les distorsions de concurrence avec des services basés à terre devraient être limitées. Cela requiert entre autres que, par exemple des services basés à terre, tels que les excursions locales ou parties de transport routier comprises dans l'offre globale de service, soient achetés auprès d'entreprises indépendantes ou, au prix de pleine concurrence auprès d'entreprises du même groupe, soumises à l'impôt habituel sur le revenu.

(273) De même, la conclusion de contrats non habituels pour le secteur du transport maritime, tels que ceux concernant l'acquisition d'automobiles, d'animaux, de biens, ne devrait pas relever du régime de taxation au tonnage. Ces recettes sont totalement indépendantes du transport maritime et ne devraient donc jamais être soumises au régime de taxation au tonnage, que ce soit en tant que revenus principaux ou annexes.

(274) Étant donné que le régime maltais de taxation au tonnage manque de dispositions claires relatives au champ d'application des activités annexes et à la mesure dans laquelle elles peuvent bénéficier de la taxe au tonnage, il ne garantit pas que les revenus annexes soient acceptés dans le régime de taxation au tonnage uniquement pour les véritables compagnies de transport maritime. Par conséquent, cet aspect du régime maltais de taxation au tonnage est incompatible avec les orientations sur les aides d'État au transport maritime.

7.2.1.3. Le niveau de la taxe au tonnage

(275) La section 3.1, avant-dernier paragraphe, des orientations sur les aides d'État au transport maritime stipule qu'afin de maintenir un équilibre équitable entre les taux de taxation au tonnage, la Commission n'approuvera que les régimes qui donnent lieu, à tonnage égal, à une charge fiscale sensiblement identique aux régimes déjà approuvés.

(276) La Commission note que la méthode de calcul du taux maltais de taxation au tonnage diffère de celle qui est appliquée par la majorité des États membres. La plupart de ceux-ci établissent le «bénéfice notionnel» pour les différentes catégories de navires sur la base de leur tonnage, auquel ils appliquent ensuite le régime national d'imposition des sociétés. La Commission accepte la possibilité d'utiliser différentes méthodes pour le calcul de la taxe au tonnage, sous réserve que la charge fiscale finale pour un navire déterminé ne tombe pas en dessous de ce qui a été accepté jusqu'ici par la Commission.

(277) Les taux de la taxe au tonnage applicables à Malte, par rapport à ceux qui sont applicables dans d'autres États membres (en euros) figurent aux considérants 106 à 114. La Commission note que le niveau ultime de taxation des entreprises maltaises est égal au taux moyen appliqué dans le reste de l'Union.

(278) Le régime maltais inclut une réduction de ce taux pour les navires de moins de dix ans. Malte a affirmé que cela a pour but d'encourager l'utilisation de navires plus efficaces et respectueux de l'environnement, en accord avec les objectifs de la section 2.2 des orientations sur les aides d'État au transport maritime sur les aides d'État au transport maritime. Le régime maltais de taxation au tonnage instaure des taux plus élevés pour les navires de plus de 15 ans.

(279) Les chiffres fournis par Malte, aux fins de comparaison avec les taux de taxation au tonnage appliqués dans d'autres États membres, ne prennent que le taux typique, tel qu'il figure dans la loi sur la navigation marchande, non rajusté par rapport à l'âge du navire, ce qui est insuffisant pour une comparaison directe, car les chiffres fournis par Malte supposent également un nombre élevé de jours d'inactivité et de réparation pour décrire les taux dans les autres États membres. Toutefois, si l'on considère le taux le plus bas payable à Malte, pour un nouveau navire, les taux réduits payables dépasseraient encore ceux fixés par la Pologne pour tous les navires utilisés pendant 359 jours, ou moins, par an (98 %).

(280) La Commission note que la réduction pouvant aller jusqu'à 75 % et la possibilité de réduction/exonération, laissée à la discrétion du ministre, visée aux considérants 71 à 73 de la décision d'ouverture, ne s'appliquent pas à la taxe au tonnage au titre du régime, mais aux termes (trompeurs) de «taxe au tonnage», qui est due lors de l'immatriculation d'un navire. L'engagement pris par Malte de modifier la législation sur la taxe au tonnage afin d'éviter un usage ambigu des termes «taxe au tonnage» clarifiera les choses à l'avenir.

(281) Sur la base des informations fournies par les autorités maltaises concernant les taux de la taxe au tonnage applicables et les calculs réalisés par la Commission, il apparaît que les taux de la taxe au tonnage à Malte ne sont pas inférieurs à ce qui a été accepté par la Commission jusqu'à présent. La Commission en conclut donc que le taux de taxation au tonnage à Malte est conforme aux dispositions du point 3.1 des orientations sur les aides d'État au transport maritime.

7.2.1.4. L'exigence du lien de pavillon

(282) Dans la décision d'ouverture, la Commission a estimé que les exigences du lien de pavillon visées dans la législation maltaise étaient moins strictes que celles qui sont requises par les orientations sur les aides d'État au transport maritime ([130]).

(283) Conformément au point 3.1 des orientations sur les aides d'État au transport maritime, les propriétaires de navires qui immatriculent certains de leurs navires en dehors de l'EEE peuvent encore bénéficier d'un régime de taxation au tonnage de l'EEE si la part du tonnage de leur flotte battant pavillon d'un État membre de l'EEE est supérieure à 60 %. Si le tonnage de leur flotte battant pavillon d'un État membre de l'EEE est inférieur à 60 %, ils peuvent encore immatriculer des navires supplémentaires en dehors de l'EEE, si i) la part du tonnage de leur flotte battant pavillon d'un État membre de l'EEE n'a pas diminué depuis le 17 janvier 2004 ou si ii) la part totale sous pavillon d'un État membre de l'EEE de tous les navires soumis à l'impôt dans l'État membre concerné n'a pas diminué au cours des trois dernières années.

(284) Toutefois, le régime maltais de taxation au tonnage ne garantit pas que les conditions fixées au considérant 283 sont respectées. En particulier, un bénéficiaire peut encore bénéficier du régime maltais de taxation au tonnage s'il n'a pas réduit le pourcentage de sa flotte taxée au tonnage battant pavillon d'un État membre de l'EEE au cours d'une période de trois ans ([131]). De plus, il peut encore bénéficier du régime maltais de taxation au tonnage, aussi longtemps qu'il s'engage simplement à réduire ou maintenir le pourcentage de sa flotte taxée au tonnage battant pavillon d'un État membre de l'EEE ([132]). La Commission estime donc que le régime de taxation au tonnage n'offre pas de garanties suffisantes pour assurer que les compagnies taxées au tonnage ayant également des navires ne battant pas pavillon d'un État membre de l'EEE dans leur flotte augmentent ou maintiennent la part du tonnage de la flotte sous pavillon d'un État membre de l'EEE et, dès lors, que la part du tonnage sous pavillon d'un État membre de l'EEE reste à des niveaux satisfaisants. À cet égard, le régime de taxation au tonnage n'est pas conforme aux orientations sur les aides d'État au transport maritime et est donc être incompatible avec le marché intérieur ([133]).

7.2.1.5. Affrètement à temps/au voyage

(285) Dans la décision d'ouverture ([134]), la Commission a émis des doutes concernant une éligibilité très peu limitée d'affréteurs à temps et d'entreprises similaires qui pourraient être assujettis à la taxe au tonnage. La Commission a estimé que cela n'était pas conforme aux objectives des orientations sur les aides d'État au transport maritime.

(286) Les orientations sur les aides d'État au transport maritime, telles qu'elles sont interprétées par la Commission dans ses décisions précédentes, permettent aux affréteurs au voyage/à temps et aux exploitants commerciaux de navires similaires d'être assujettis à la taxation au tonnage dans certaines conditions. La Commission considère que ces entreprises ne peuvent bénéficier de la taxation au tonnage que si elles contribuent à un objectif des orientations sur les aides d'État au transport maritime, notamment le développement du pavillon de l'Union européenne ou la préservation du savoir-faire de l'Union européenne ou une combinaison des deux. C'est le cas, par exemple, si, outre des navires affrétés à temps/au voyage équipés et armés par d'autres entreprises, le bénéficiaire de la taxe au tonnage a également dans sa flotte des navires dont il garantit lui-même la gestion technique et de l'équipage

([130]) Voir les considérants 76 à 79 de la décision d'ouverture.
([131]) Voir le point c) du considérant 24 de la présente décision.
([132]) Voir le considérant 25 de la présente décision.
([133]) Le fait que, dans la pratique, les exigences aient pu être satisfaites est un point important pour l'obligation de récupération (voir le point 7.3 de la présente décision).
([134]) Voir le considérant 58 de la décision d'ouverture.

et pour autant que ces navires constituent au moins 20 % de la flotte totale taxée au tonnage ([135]). Une autre possibilité est que la part des navires qui ne sont pas immatriculés dans l'EEE et sont affrétés à temps/au voyage ne dépasse pas 75 % de la flotte du bénéficiaire soumise à la taxe au tonnage ([136]). Une autre possibilité consiste, pour les États membres, à exiger qu'au moins 25 % de toute la flotte du bénéficiaire batte pavillon d'un État membre de l'EEE ([137]). Dans tous les cas mentionnés, le bénéficiaire de la taxe au tonnage reste dans l'obligation de maintenir/augmenter la part de tonnage de sa propre flotte battant pavillon d'un État membres de l'EEE (navires détenus ou affrétés coque nue).

(287) Le régime maltais n'impose aucune des exigences mentionnées au considérant 286. Par conséquent, la Commission conclut que le cadre juridique relatif aux exploitants commerciaux fournissant des services de transport avec des navires armés, équipés et dotés d'un équipage complet d'autres compagnies n'est pas conforme aux orientations sur les aides d'État au transport maritime.

7.2.1.6. Mesures de séparation des comptabilités

(288) Le chapitre 3.1 des orientations sur les aides d'État au transport maritime exige que les effets d'entraînement entre activités éligibles et non éligibles soient exclus. Le code fiscal oblige une organisation de transport maritime agréée à maintenir une comptabilité séparée qui distingue les revenus et les gains tirés des activités de transport maritime des autres sources de revenu.

(289) Les règles relatives à la déductibilité des dépenses reprises dans la loi relative à l'impôt sur le revenu exigent l'existence d'un lien direct entre une dépense et le revenu qu'elle produit. L'article 14, paragraphe 1, de la loi relative à l'impôt sur le revenu n'autorise la déductibilité d'une dépense que si celle-ci est «entièrement et exclusivement engagée dans la production du revenu». Il n'est donc pas possible de réclamer des déductions pour des dépenses engagées pour générer des bénéfices exonérés (y compris des bénéfices assujettis à la taxe au tonnage) par rapport à d'autres types de revenus imposables.

(290) Une organisation de transport maritime agréée qui tire des bénéfices du régime de taxation au tonnage est tenue de soumettre une déclaration de revenus annuelle faisant une distinction entre revenus éligibles et revenus non éligibles. Les pertes résultant d'activités soumises à l'impôt sur le revenu ne peuvent être déduites de l'obligation de la taxe au tonnage.

(291) Toute organisation de transport agréée est tenue d'élaborer des états financiers qui soient en conformité avec les normes internationales d'information financière approuvées par l'Union et de les faire vérifier par un comptable public certifié.

(292) Une organisation de transport ne peut décider d'opter ou non pour le régime maltais de taxation au tonnage au gré de ses bénéfices imposables ou de ses pertes. À moins que l'organisation de transport agréée ne fasse un autre choix, elle relève du régime de taxation au tonnage. Lorsque l'organisation se retire, cette décision est irrévocable ([138]). Ainsi, aucune organisation/groupe maltais(e) de transport maritime ne peut avoir une partie de ses navires relevant du régime de taxation au tonnage et une autre du régime de l'impôt sur le revenu.

(293) L'article 51 de la loi relative à l'impôt sur le revenu contient des dispositions anti-abus de large portée destinées à contrer les montages et les systèmes artificiels visant à obtenir des avantages fiscaux injustifiés. Cette clause anti-abus générale suit la recommandation de la Commission du 6 décembre 2012 relative à la planification fiscale agressive.

(294) Les mesures anti-abus sont secondées par des sanctions, qui sont imposées en cas d'infractions. Ainsi, dans de tels cas, outre le paiement de l'impôt impayé, un intérêt est imposé à un taux de 0,54 % par mois (soit 6,48 % par an), conjointement avec des sanctions supplémentaires à un taux de 1,5 % par mois au maximum (soit 18 % par an) sur cet impôt impayé.

(295) La Commission note également avec satisfaction que la préoccupation soulevée dans la décision d'ouverture concernant le trop large éventail d'activités éligibles ([139]) et d'organisations a été levée grâce aux engagements de Malte.

([135]) Décision de la Commission dans l'affaire du régime lituanien de taxation au tonnage, considérant 36.
([136]) Décision de la Commission du 13 mai 2003 dans l'affaire du régime français de taxation au tonnage N 737/2002, considérant 35 (JO C 38 du 12.2.2004, p. 4); décision de la Commission dans l'affaire du régime lituanien de taxation au tonnage, considérant 37.
([137]) Décision (UE) 2015/667, considérant 42.
([138]) Article 6 du code fiscal.
([139]) Voir le considérant 85 de la décision d'ouverture.

(296) La Commission conclut que la séparation des comptabilités à Malte est solide et conforme aux exigences contenues dans les orientations sur les aides d'État au transport maritime et que ses doutes à cet égard sont levés.

7.2.1.7. L'exonération de l'imposition des plus-values provenant de la vente ou du transfert de navires

(297) Comme indiqué à la section 7.1.3, l'exonération de l'imposition des plus-values provenant de la vente ou du transfert de navires assujettis à la taxation au tonnage constitue une aide.

(298) L'article 3, paragraphe 1, point b), du code fiscal exonère de l'imposition les plus-values provenant de la vente ou du transfert de navires assujettis à la taxation au tonnage ([140]). La Commission reconnaît l'exonération de l'imposition des plus-values provenant de la vente ou du transfert des navires éligibles, qui ont été acquis et vendus tout en relevant légalement du régime de taxation au tonnage ([141]). Quant aux navires acquis avant l'entrée du bénéficiaire dans le régime de taxation au tonnage, une telle exonération ne serait acceptable que dans les limites du plafonnement de l'aide fixées au point 11 des orientations sur les aides d'État au transport maritime. Les plus-values résultant de la vente de navires suramortis (qui a lieu avant l'entrée dans le régime de taxation au tonnage) doivent être prises en compte aux fins du calcul du plafond des aides. Cela signifie que, dans le cas de navires achetés avant l'entrée dans le régime de taxation au tonnage, les taxes cachées exigibles provenant d'un suramortissement doivent être réglées dès l'entrée dans le régime de taxation au tonnage, à moins qu'elles n'entrent dans les limites du plafond des aides sur une décennie. Ces taxes cachées exigibles devraient normalement être déterminées comme étant la différence entre la valeur du marché et la valeur fiscale du navire au moment de l'entrée dans le régime de taxation au tonnage.

(299) Compte tenu de l'actuelle formulation trop imprécise de l'article 85 A de la loi sur la navigation marchande, qui autorise à déclarer un navire assujetti à la taxe au tonnage (qui peut par conséquent bénéficier du régime de taxation au tonnage), tout navire, indépendamment des opérations dans lesquelles il est engagé et faute de règles pour traiter le suramortissement potentiel d'un navire acquis avant l'entrée dans le régime de taxation au tonnage, la Commission considère que les textes juridiques maltais ne limitent pas l'exonération de l'imposition des plus-values provenant de la vente ou du transfert de navires d'une manière appropriée, ni en termes de montants ni en termes de bénéficiaires. Cette exonération générale, telle que prévue dans le régime maltais, ne satisfait pas aux exigences de compatibilité.

(300) La Commission conclut que l'exonération de l'imposition des plus-values provenant de la vente ou du transfert de navires, dans sa formulation actuelle, est incompatible avec les règles du marché intérieur, étant donné que l'exonération s'étend à des navires ayant été amortis en vertu des règles de l'impôt sur le revenu avant d'être transférés vers le régime de taxation au tonnage. Par conséquent, l'exonération constitue une aide illégale et incompatible. La disposition concernée doit donc être modifiée.

7.2.1.8. Conclusion

(301) Compte tenu de ce qui précède, la Commission conclut que les aspects suivants du régime maltais de taxation au tonnage sont incompatibles avec les orientations sur les aides d'État au transport maritime: l'éligibilité d'activités «qui pourraient être prescrites d'une autre manière», l'éligibilité des barges non motorisées, les conditions d'éligibilité des navires de remorquage et de dragage, l'éligibilité des bateaux de pêche et des plateformes pétrolières, l'exonération de l'impôt sur les plus-values tirées de la vente ou du transfert de navires assujettis à la taxation au tonnage et l'absence de garanties concernant l'affrètement coque nue, les revenus annexes, le lien de pavillon de l'EEE et l'affrètement à temps/au voyage. Pour ces raisons, le régime maltais de taxation au tonnage est incompatible avec le marché intérieur.

(302) Toutefois, ces aspects incompatibles peuvent être réglés à l'avenir par la mise en œuvre des engagements pris par Malte figurant à l'annexe, en particulier aux points 1, 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 14, 15, 20, 21 et 22. Par conséquent, sous réserve de la mise en application, dans le délai de trois mois, des engagements pris en annexe, le régime maltais de taxation au tonnage pourrait être compatible dès la date de cette pleine mise en application.

([140]) Voir le considérant 14.

([141]) Voir par exemple les décisions de la Commission relatives au système finnois de taxation au tonnage, considérant 38; au système croate de taxation au tonnage, considérants 50 à 53, 113; et au système italien de taxation au tonnage, considérants 28 à 33, 64 à 66.

7.2.2. *Exonération de l'imposition sur les plus-values relatives aux actions des compagnies maritimes*

(303) Comme l'indique la section 7.1.3, l'exonération de l'imposition sur les plus-values réalisées pour des actions des compagnies de transport maritime appliquée aux résidents maltais constitue une aide.

(304) L'achat et la vente d'actions de compagnies maritimes relèvent davantage des opérations d'investissement [qui, aux termes des orientations sur les aides d'État au transport maritime, ne sont pas éligibles au régime de taxation au tonnage ([142])], que des activités de transport maritime. Les orientations sur les aides d'État au transport maritime disposent clairement que les États membres devraient «maintenir […] une fiscalité normale pour […] la rémunération des actionnaires et des directeurs». Une telle règle est nécessaire pour que les aides compatibles soient axées sur l'activité qui doit être soutenue et limitent autant que possible la distorsion de concurrence dans d'autres secteurs. Faute de quoi, les actionnaires des entreprises recevant les aides compatibles auraient également droit à des exonérations fiscales (et ils seraient ainsi les actionnaires éventuels de ces actionnaires). Cela multiplierait toutefois à des niveaux élevés imprévus le montant des aides initialement acceptées pour une entreprise spécifique dans un secteur donné, de sorte qu'en fin de compte, de multiples secteurs de l'économie pourraient être «contaminés» par ces aides (en fonction des activités des actionnaires bénéficiaires). Un tel résultat irait à l'encontre de l'efficacité des règles relatives aux aides d'État et aussi du principe d'interdiction des aides d'État, qui exige que toute exception (aides compatibles) soit appliquée de manière restrictive et bien ciblée.

(305) La Commission en conclut que l'exonération de l'imposition sur les plus-values relatives aux actions des compagnies maritimes au profit des résidents maltais est incompatible avec les règles du marché intérieur. Par conséquent, l'exonération constitue une aide illégale et incompatible qui doit être supprimée. La Commission note avec satisfaction que les autorités maltaises se sont engagées, au point 16 des engagements en annexe, à supprimer cette exonération.

7.2.3. *L'exonération de l'imposition des intérêts ou d'autres revenus liés au financement des compagnies maritimes ou des navires assujettis à la taxation au tonnage*

(306) Comme indiqué au considérant 212, l'article 3, paragraphe 2, du code fiscal constitue une aide aux institutions financières.

(307) Le champ d'application des orientations sur les aides d'État au transport maritime, et donc le bénéfice de la taxe au tonnage, est limité au «transport de voyageurs et de marchandises par mer». Cela n'inclut pas les institutions financières fournissant des prêts, émettant des garanties ou des titres en rapport avec la propriété de navires, la gestion, l'administration ou l'exploitation, comme l'autorise l'article 3, paragraphe 2, du code fiscal.

(308) En tant que telle, l'exonération examinée ne saurait être jugée compatible au titre des orientations sur les aides d'État au transport maritime. Malte n'a pas fourni d'autre raisonnement sur la compatibilité sur la base de l'article 107, paragraphes 2 ou 3, du TFUE. La Commission n'estime pas que l'exonération examinée pourrait être considérée comme compatible au titre d'un motif de compatibilité du traité.

(309) La Commission conclut que les dispositions actuelles du régime relatif aux institutions financières sont incompatibles avec les orientations sur les aides d'État au transport maritime et, par conséquent, constituent des aides illégales et incompatibles, qui doivent être supprimées. La Commission note avec satisfaction que les autorités maltaises se sont engagées, au point 3 des engagements en annexe, à supprimer cette exonération.

7.2.4. *L'exonération de certaines taxes sur les documents et transferts*

(310) Alors qu'il se pourrait que les exonérations de l'imposition sur les documents et transferts soient potentiellement acceptées lorsque le bénéficiaire direct est une véritable entreprise de transport maritime, mais seulement dans les limites du plafond des aides prescrit par le point 11 des orientations sur les aides d'État au transport maritime, l'actuelle exonération pourrait éventuellement bénéficier à des entreprises n'exerçant pas d'activités de transport maritime. De plus, il n'existe pas de mécanisme visant à respecter, le point 11 des orientations sur les aides d'État au transport maritime.

(311) Malte n'a invoqué aucun motif de compatibilité et la Commission n'en voit aucun pour la mesure dans sa forme actuelle.

([142]) Voir la section 3.1 des orientations sur les aides d'État au transport maritime.

(312) La Commission en conclut que l'exonération de certaines taxes sur les documents et transferts, en ce qui concerne des transactions liées à des titres négociables relatifs à des organisations maritimes au profit de résidents maltais, est incompatible avec les règles du marché intérieur. Par conséquent, l'exonération constitue une aide illégale et incompatible qui doit être supprimée. La Commission note avec satisfaction que les autorités maltaises se sont engagées, au point 17 des engagements en annexe, à supprimer cette exonération.

7.2.5. *Exonération du paiement de taxes à la discrétion du ministre*

(313) La législation en vigueur ne restreint pas suffisamment le recours au pouvoir discrétionnaire du ministre d'exonérer les navires du paiement de taxes, en vertu du code fiscal, à des fins d'ordre philanthropique et humanitaire, conformément aux intentions des autorités maltaises.

(314) Malte n'a invoqué aucun motif de compatibilité et la Commission n'en voit aucun pour la mesure dans sa forme actuelle.

(315) La Commission en conclut que la possibilité d'exonérer des navires à la discrétion du ministre est incompatible avec les règles du marché intérieur. Par conséquent, cette possibilité d'exonération constitue une aide illégale et incompatible, qui doit être supprimée. La Commission observe avec satisfaction que les autorités maltaises se sont engagées, au point 19 des engagements figurant en annexe, à fournir des orientations afin de s'assurer que le pouvoir discrétionnaire du ministre ne s'exercera qu'en cas d'opérations à caractère humanitaire et philanthropiques, qui n'impliquent pas l'offre de biens et services sur un marché.

7.2.6. *Plafonnement de l'aide*

(316) En ce qui concerne le plafond des aides, le point 11, paragraphe 2, des orientations sur les aides d'État au transport maritime fixe un niveau d'aide maximal afin d'éviter le cumul des aides à des niveaux qui sont disproportionnés par rapport aux objectifs d'intérêt commun communautaire et qui pourraient entraîner une course aux subventions entre États membres. Une aide totale ([143]) au bénéfice des compagnies maritimes ne peut générer de bénéfice supérieur au bénéfice représenté par l'annulation des charges fiscales et sociales applicables aux marins et une réduction de la taxe sur le chiffre d'affaires des activités maritimes au niveau précisé au point 3.1, avant-dernier paragraphe, des orientations sur les aides d'État au transport maritime.

(317) Malte a fourni des informations crédibles selon lesquelles le plafond a toujours été respecté par le passé et s'est engagée à assurer sa surveillance à l'avenir. À cet engagement s'ajoute celui de demander aux bénéficiaires de la taxe au tonnage de soumettre chaque année des déclarations de conformité avec le plafond des aides. En outre, Malte s'est engagée à introduire une disposition formelle concernant le contrôle du plafonnement de l'aide, conformément au point 12 des engagements figurant en annexe.

7.3. **Recouvrement**

7.3.1. *Qualification d'aide nouvelle/existante, confiance légitime et sécurité juridique*

(318) L'article 22 et l'annexe IV (section 3) de l'acte d'adhésion ([144]) prévoit que les aides au secteur des transports seront considérées comme des aides existantes au sens de l'article 88, paragraphe 1, du traité jusqu'à la fin de la troisième année après la date d'adhésion, à condition qu'elles aient été communiquées à la Commission dans un délai de quatre mois à partir de la date d'adhésion.

([143]) À l'exception de l'aide à la formation, des aides à la restructuration, des aides relatives aux obligations de service public et de l'aide au démarrage pour les nouveaux services de transport maritime à courte distance.

([144]) Acte relatif aux conditions d'adhésion de la République tchèque, de la République d'Estonie, de la République de Chypre, de la République de Lettonie, de la République de Lituanie, de la République de Hongrie, de la République de Malte, de la République de Pologne, de la République de Slovénie et de la République slovaque et aux adaptations des traités qui fondent l'Union européenne («Acte d'adhésion») (JO L 236 du 23.9.2003, p. 33). En ce qui concerne l'argument de Malte selon lequel le régime de taxation au tonnage et ses mesures d'accompagnement ont été instaurés en 1973, il suffit d'observer que le point 1 a) de la section 3 de l'annexe IV de l'acte d'adhésion ne s'applique pas aux aides au secteur des transports.

(319) À la date de son adhésion, Malte avait fait part à la Commission que le régime maltais de taxation au tonnage était conforme aux règles alors en vigueur et l'avait assurée de son respect du lien de pavillon, mais n'avait pas communiqué les modalités détaillées du régime à la Commission, conformément aux dispositions du traité d'adhésion afin de démontrer qu'il constituait un régime d'aide existant. Des discussions entre la Commission et les autorités maltaises relatives à des questions de transport se sont tenues le 19 octobre 2000 et le 18 septembre 2001, et la brève discussion sur la taxe au tonnage est consignée dans le procès-verbal et la position de négociation des autorités maltaises ([145]). Lors de la réunion de la conférence d'adhésion de Malte à l'Union européenne, qui s'est tenue le 26 octobre 2001, il a été convenu de recommander la clôture provisoire des négociations sur le chapitre des transports, qui inclut expressément les aides d'État dans le secteur du transport.

(320) La Commission considère que Malte et les bénéficiaires ne bénéficient ni de la confiance légitime ni de la sécurité juridique en ce qui concerne les mesures d'aide faisant l'objet de la présente décision. Il est de jurisprudence constante qu'il ne peut y avoir de confiance légitime dans la régularité d'une aide, à moins que celle-ci ait été accordée dans le respect de la procédure prévue à l'article 108 du TFUE, un opérateur économique diligent devant normalement être en mesure de déterminer si cette procédure a été respectée ([146]). En l'espèce, il est clair que la procédure de notification prévue à l'article 108 du TFUE et que la procédure prévue dans l'acte d'adhésion n'ont pas été suivies et, partant, qu'il n'y a pas de confiance légitime. En outre, les discussions citées par Malte ([147]) ne permettent pas de conclure que des assurances précises, inconditionnelles et cohérentes auraient été données par la Commission que le régime de taxation au tonnage serait traité comme une aide existante.

(321) Au vu de ce qui précède, les mesures du cas d'espèce ne constituent pas des aides existantes relevant de l'une des catégories prévues à l'article 1, point b), du règlement (UE) 2015/1589 du Conseil ([148]). En outre, Malte et les bénéficiaires ne bénéficient ni de la confiance légitime ni de la sécurité juridique en ce qui concerne les mesures d'aide de la présente décision.

7.3.2. *Le régime de taxation au tonnage*

7.3.2.1. Types de navires éligibles

(322) Les règles de procédure interne de 2012 énumèrent les bateaux de pêche, yachts de plaisance, installations offshore fixes, y compris les plateformes pétrolières, les plateformes mobiles, remorqueurs non hauturiers, grues flottantes non automotrices, pontons, navires dont l'objectif principal est d'aménager et d'offrir des salles de jeu et/ou casinos et navires similaires comme non éligibles à l'exonération de l'impôt sur le revenu et au traitement comme «navires assujettis à la taxe au tonnage», étant donné qu'ils ne participent pas à des «activités de transport maritime» ([149]).

(323) La liste des navires assujettis à la taxe au tonnage fournie par Malte et les explications qui l'accompagnent montrent que c'est également la manière dont les règles ont été mises en œuvre dans la pratique et Malte confirme qu'aucun desdits navires n'a bénéficié du régime de taxation au tonnage au cours de la période considérée. Les règles de procédure interne de 2012 ont précisé quels types de navires ne sont pas considérés comme exerçant des activités de transport maritime au sens de la loi sur la navigation marchande. La pratique antérieure de 2004 n'a pas dérogé à ces règles. La Commission conclut donc que les bateaux de pêche, yachts de plaisance, installations offshore fixes, y compris les plateformes pétrolières, les plateformes mobiles, remorqueurs non hauturiers, grues flottantes non automotrices, pontons, navires dont l'objectif principal est d'aménager et d'offrir des salles de jeu et/ou des navires casinos n'ont, en pratique, pas bénéficié du régime de taxation au tonnage, bien qu'il leur était accessible en théorie.

(324) En ce qui concerne la possibilité, prévue à l'article 85 de la loi sur la navigation marchande, que des activités de transport «pourraient être prescrites d'une autre manière», Malte a confirmé qu'aucun règlement ni aucune règle, qu'aucun ordre ni aucune instruction n'ont jamais été émis dans l'intention d'élargir la définition des activités de transport maritime. La Commission conclut donc que la définition des activités de transport maritime n'allait pas au-delà du transport international de marchandises ou de passagers par voie maritime.

([145]) Documents relatifs au dossier d'adhésion de Malte CONF-M 51/00 et CONF-M 65/01.
([146]) Voir l'arrêt du 20 mars 1997 Alcan Deutschland, C-24/95, ECLI:EU:C:1997:163, point 25 et jurisprudence citée.
([147]) Voir le considérant 319 de la présente décision.
([148]) Règlement (UE) 2015/1589 du Conseil du 13 juillet 2015 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO L 248 du 24.9.2015, p. 9) remplaçant le règlement (CE) nº 659/1999 du Conseil du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO L 83 du 27.3.1999, p. 1).
([149]) Voir le considérant 10 de la présente décision.

(325) La Commission parvient donc à la conclusion qu'alors que le champ d'application du régime était inacceptable car trop étendu, aucune aide n'a été versée au profit d'un navire inéligible et que, dès lors, aucune récupération n'est exigée.

Navires de remorquage et de dragage

(326) Alors que Malte n'avait fixé aucune exigence explicite concernant le dragage et le remorquage, les autorités maltaises ont confirmé que, durant la période 2004 - 2016, elles n'ont accordé le bénéfice du statut lié au régime de taxation au tonnage qu'à ce type de navires, quand il a été confirmé que ceux-ci avaient accompli la majeure partie de leur durée opérationnelle dans le transport international de marchandises, conformément aux paramètres visés dans les orientations sur les aides d'État au transport maritime. Les remorqueurs opérant dans les ports ont notamment été exclus de l'application de la taxe au tonnage, celle-ci étant réservée aux navires participant au transport maritime international.

(327) Après examen des informations transmises par Malte, la Commission relève que seuls les navires battant pavillon d'un État membre de l'EEE ont été admis à bénéficier d'une taxe au tonnage pour le remorquage et que, de facto, les exigences des orientations sur les aides d'État au transport maritime ont été respectées dans l'application de la taxation au tonnage à ces navires au cours de la période concernée.

(328) La Commission conclut donc qu'aucun recouvrement n'est requis.

7.3.2.2. Revenus soumis à la taxe au tonnage

Activités annexes

(329) En ce qui concerne les activités annexes des navires de croisière, sur la base des renseignements fournis par Malte, la Commission constate, premièrement, que les bénéfices de tous les sous-traitants n'ont pas été éligibles au régime de taxation au tonnage et, deuxièmement, que les services qui sont généralement fournis à bord aux clients, ainsi qu'en rapport avec les excursions à terre, n'ont bénéficié de la taxe au tonnage qu'à condition d'avoir été achetés par l'organisation de transport maritime dans des conditions de pleine concurrence. La Commission est par conséquent convaincue que l'interprétation des activités de transport maritime appliquée par Malte a garanti que le champ des activités que la Commission a acceptées dans le passé comme revenus annexes éligibles à la taxe au tonnage a de facto été respectée.

(330) De plus, la Commission constate que Malte a, dans la pratique, mené des entretiens individuels avec chaque propriétaire/exploitant de navires de croisière cherchant à intégrer le régime maltais de taxation au tonnage pour comprendre l'étendue de leurs activités préalablement à une entrée dans le régime de taxation au tonnage. Ces entretiens ont débouché sur un mécanisme qui a permis aux autorités maltaises de faire en sorte que les propriétaires et les exploitants de ces navires ne dégagent des bénéfices du régime de taxation au tonnage que dans des cas appropriés. Alors qu'il n'existait aucune condition formelle garantissant que moins de 50 % des revenus taxés au tonnage d'un navire sont annexes, les autorités maltaises ont démontré que les recettes du transport maritime proprement dit constituaient la majorité des revenus du transport par navire. La Commission conclut donc qu'aucun recouvrement n'est requis.

Affrètement à temps/au voyage et affrètement coque nue

(331) À la suite des explications reçues de Malte, la Commission fait observer que les organisations maltaises de transport maritime qui ont bénéficié du régime de la taxe au tonnage n'ont pas exercé d'activités d'affrètement à temps et que la flotte maltaise assujettie à la taxe au tonnage navigue principalement (à savoir à 90 %) sous pavillon d'un État membre de l'EEE.

(332) Aucun des navires affrétés coque nue qui ont été acceptés par le passé dans le cadre du régime de taxation au tonnage, n'était un navire affrété coque nue pour des tiers, comme le prouve la synthèse couvrant la période 2004-2016 soumise par Malte aux services de la Commission.

(333) La Commission conclut donc qu'aucun recouvrement n'est requis en ce qui concerne l'affrètement à temps/au voyage et l'affrètement coque nue.

7.3.2.3. Lien de pavillon

(334) En ce qui concerne le passé, Malte a fourni des données sur la part des navires battant pavillon maltais et de l'EEE pour les bénéficiaires. Le ratio de navires battant pavillon de l'EEE par bénéficiaire dépasse largement la part de 60 % requise par les orientations sur les aides d'État au transport maritime.

7.3.2.4. L'exonération de l'imposition des plus-values provenant de la vente ou du transfert de navires

(335) Les dispositions concernées doivent être modifiées car l'exonération fiscale n'est pas limitée aux bénéfices de la vente ou du transfert de navires qui ont été acquis et vendus alors qu'ils relevaient du régime de taxation au tonnage. En dépit du champ d'application trop large de l'exonération fiscale, Malte a démontré de manière crédible que seules les ventes de navires et les transactions liées aux navires assujettis à la taxe au tonnage achetés et vendus par des compagnies maritimes pendant qu'elles étaient soumises à la taxation au tonnage ont déjà bénéficié de l'exonération fiscale par le passé. La Commission conclut donc qu'aucun recouvrement n'est requis.

7.3.2.5. Conclusion

(336) Étant donné qu'en pratique, aucun montant n'a été versé à des bénéficiaires inéligibles au régime maltais de taxation au tonnage, la Commission conclut qu'aucun recouvrement n'est nécessaire à cet égard.

7.3.3. *Intérêts ou autres revenus à payer en lien avec le financement des compagnies maritimes et des navires assujettis à la taxation au tonnage*

(337) Au vu des explications fournies par Malte ([150]), la Commission considère qu'aucune institution financière n'a bénéficié en pratique de l'exonération de l'imposition des intérêts et autres revenus en rapport avec le financement de compagnies maritimes ou de navires assujettis à la taxe au tonnage. Étant donné qu'aucune aide n'a été versée à aucun bénéficiaire au titre de cette mesure, aucun recouvrement n'est requis.

7.3.4. *Exonération de l'imposition des documents et transferts et de l'imposition des plus-values relatives à des actions de compagnies maritimes*

(338) En vertu des règles du régime fiscal général, tous les non-résidents de Malte seraient exonérés des plus-values sur un transfert d'actions. L'article 12, paragraphe 1, point u) (1), de la loi relative à l'impôt sur le revenu exonère de l'impôt les revenus qu'une entreprise immatriculée à Malte tire d'une holding de participation ou du transfert de cette holding.

(339) En ce qui concerne l'imposition sur les documents et transferts, où la moitié du capital-actions ordinaire est contrôlée par des non-résidents, la transaction est exonérée de l'imposition dans le cadre du système général. En outre, il existe également des exonérations de l'imposition dans le cas de transferts intragroupe.

(340) Malte a pris des mesures afin de constituer un échantillon représentatif des actionnaires des compagnies maritimes en vue de déterminer la structure de propriété typique. Malte a constitué cet échantillon pour refléter la composition de la flotte maltaise assujettie à la taxe au tonnage. Ayant identifié un ensemble approprié d'entreprises reflétant avec précision la flotte, Malte a ensuite exploré, de manière individuelle, la propriété des actions de ces entreprises au cours de cette période. Malte a constaté que ces entreprises étaient, dans leur ensemble, exclusivement détenues par des non-résidents au cours de la période 2004 - 2016. En outre, Malte a mené, au cours de cette période, une enquête spécifique portant sur les transactions effectuées par les actionnaires pour tenter d'identifier toutes les transactions impliquant un résident maltais. Le résultat de l'enquête a été qu'une seule transaction impliquant un résident maltais a été trouvée. Elle a impliqué un groupe dont tous les autres actionnaires étaient non-résidents. La taille de la transaction identifiée signifie que, même si les exonérations générales découlant de la propriété étrangère n'avaient pas été appliquées, la valeur combinant la plus-value et l'imposition sur les documents et transferts aurait été nettement inférieure au seuil de minimis.

(341) L'échantillonnage représentatif structuré par Malte, combiné à la recherche de transactions, aux exonérations disponibles dans le cadre du régime fiscal général et au seuil de minimis, indique que la récupération ne devrait pas être générale. Toutefois, le versement des aides au titre de ces deux mesures ne peut être exclu quand aucune des exonérations susmentionnées n'est appliquée et que le montant versé dépasse le seuil de minimis. En pareils cas, une récupération de l'aide versée devrait avoir lieu.

(342) En ce qui concerne la méthode de récupération, le montant à recouvrer devrait se composer de l'impôt ou de la taxe qui aurait dû être payé(e) si la règle généralement applicable avait été appliquée. Afin de recenser des bénéficiaires potentiels, les autorités maltaises devront, dans un premier temps, déterminer la structure de propriété des compagnies maritimes. Dans un second temps, les autorités maltaises doivent vérifier si les transactions donnant lieu à l'imposition sur les documents et transferts et la taxation des plus-values relatives aux actions de compagnies maritimes ont impliqué un résident maltais.

([150]) Voir le considérant 136.

7.3.5. *Exonération du paiement de taxes à la discrétion du ministre*

(343) Il n'a jamais été recouru au pouvoir discrétionnaire du ministre décrit aux considérants 23 et 313 de la présente décision et, par conséquent, aucun recouvrement n'est nécessaire.

7.4. **Engagements**

(344) La Commission se félicite des engagements de Malte énoncés dans l'annexe à la présente décision.

7.5. **Langue**

(345) Malte a renoncé à son droit à ce que la présente décision soit adoptée en maltais. Le texte en langue anglaise est dès lors le seul faisant foi.

8. **CONCLUSION**

(346) La Commission considère que le régime de taxation au tonnage constitue une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité. Outre l'application de la taxe au tonnage en ce qui concerne le revenu tiré de l'exploitation des navires, l'aide est présente dans l'exonération de l'imposition des plus-values relatives aux actions des compagnies maritimes applicable aux résidents maltais; l'exonération de l'imposition des plus-values provenant de la vente ou du transfert de navires applicable aux résidents maltais; l'exonération de l'imposition sur les documents et les transferts relatifs aux actions applicables aux résidents maltais; l'exonération du paiement des taxes à la discrétion du ministre; et l'exonération des institutions financières de l'imposition sur les intérêts ou d'autres revenus exigibles en rapport avec le financement des compagnies maritimes et des navires assujettis à la taxation au tonnage.

(347) La Commission constate que l'exonération de l'imposition des dividendes d'actions de compagnies maritimes ne constitue pas une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité car elle ne confère pas d'avantage sélectif.

(348) Elle estime que les mesures d'aide d'État suivantes sont incompatibles avec le marché intérieur:

a) le régime de taxation au tonnage en ce qui concerne les aspects suivants: l'éligibilité des activités «qui pourraient être prescrites d'une autre manière», l'éligibilité des barges non motorisées, les conditions d'éligibilité des navires de remorquage et de dragage, l'éligibilité des bateaux de pêche et des plateformes pétrolières, l'exonération de l'impôt sur les plus-values tirées de la vente ou du transfert de navires assujettis à la taxation au tonnage et l'absence de garanties concernant l'affrètement coque nue, les revenus annexes, le lien de pavillon avec l'EEE et l'affrètement à temps/au voyage;

b) l'exonération de l'imposition des plus-values tirées de la vente d'actions des compagnies maritimes appliquée aux résidents maltais;

c) l'exonération d'impôt sur les revenus d'intérêts ou autres revenus d'institutions financières par rapport au financement des compagnies maritimes et des navires assujettis à la taxation au tonnage;

d) l'exonération de l'imposition sur les documents et transferts concernant le transfert d'actions des organisations maritimes pour les résidents maltais;

e) l'exonération du paiement de taxes à la discrétion du ministre.

(349) La Commission est d'avis que les mesures d'aide d'État incompatibles énumérées au considérant 348 doivent être supprimées. Toutefois, la mise en œuvre par Malte des engagements tels qu'ils figurent dans l'annexe à la présente décision rendrait le régime maltais de taxation au tonnage compatible à la date de leur pleine mise en œuvre.

(350) La Commission estime que le régime de taxation au tonnage tel qu'administré en pratique par les autorités maltaises n'a pas entraîné le versement d'un montant d'aide à des bénéficiaires inéligibles. De plus, il n'y a eu aucun versement d'aide concernant l'exonération du paiement de taxes à la discrétion du ministre et l'exonération de l'impôt sur les revenus des intérêts ou d'autres revenus d'institutions financières en rapport avec le financement des compagnies maritimes ou des navires assujettis à la taxation au tonnage.

(351) La Commission considère que l'aide d'État incompatible versée du fait de l'exonération d'imposition des plus-values tirées de la vente d'actions de compagnies maritimes appliquée aux résidents maltais et du fait de l'exonération de l'imposition sur les actes et transferts concernant le transfert d'actions des organisations maritimes pour les résidents maltais doit être récupérée dans la mesure où elle est supérieure au seuil de minimis,

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE DÉCISION:

Article premier

L'aide octroyée au titre du régime de taxation au tonnage constitue une aide nouvelle au sens du traité d'adhésion depuis le 1er mai 2004.

Article 2

L'aide octroyée au titre du régime de taxation au tonnage est compatible avec le marché intérieur, sous réserve du respect des engagements énoncés dans l'annexe.

Article 3

1. Les éléments suivants du régime de taxation au tonnage sont incompatibles avec le marché intérieur:

a) l'éligibilité à la taxation au tonnage des revenus générés par l'exploitation de barges non motorisées, de plateformes pétrolières et de bateaux de pêche;

b) l'éligibilité à la taxation au tonnage des revenus générés par les navires de remorquage et de dragage et par l'affrètement coque nue sans restriction;

c) l'éligibilité à la taxation au tonnage des navires sous affrètement à temps/au voyage sans restriction;

d) l'éligibilité à la taxation au tonnage des revenus provenant d'activités annexes sans la restriction que la majorité des revenus de l'assujetti à la taxe taxés au tonnage proviennent d'activités de transport maritime principales et l'absence de dispositifs garantissant que des services à terre sont fournis conformément au principe de pleine concurrence;

e) l'éligibilité à la taxation au tonnage pour les sociétés participant au transport maritime sans qu'il soit nécessaire que les organisations maritimes taxées au tonnage disposant également de navires ne battant pas pavillon de l'EEE dans leur flotte accroissent ou maintiennent la part de tonnage de la flotte sous pavillon de l'EEE si cette part est inférieure à 60 %;

f) l'éligibilité à la taxation au tonnage d'activités «prescrites d'une autre manière»;

g) l'exonération de l'imposition des plus-values provenant de la vente ou du transfert de navires appliquée aux résidents maltais.

2. Les mesures suivantes sont également incompatibles avec le marché intérieur:

a) l'exonération de l'imposition des plus-values tirées de la vente d'actions des compagnies maritimes appliquée aux résidents maltais;

b) l'exonération d'impôt sur les revenus d'intérêts ou autres revenus d'institutions financières en lien avec le financement des compagnies maritimes et des navires assujettis à la taxation au tonnage;

c) l'exonération de l'imposition sur les documents et transferts concernant le transfert d'actions des organisations de transport pour les résidents maltais;

d) l'exonération du paiement de taxes à la discrétion du ministre.

Malte doit supprimer ces exonérations fiscales de sa législation et adapter la portée du régime de taxation au tonnage comme précisé dans les engagements énoncés dans l'annexe.

Article 4

Aucune aide individuelle n'a été octroyée en ce qui concerne la mesure visée à l'article 3, paragraphe 1, ainsi qu'en ce qui concerne les mesures visées à l'article 3, paragraphe 2, points b) et d). Aucun recouvrement n'est requis quant à ces mesures.

Article 5

L'aide individuelle accordée au titre des mesures visées à l'article 3, paragraphe 2, points a) et c), est incompatible et doit être récupérée, à moins qu'elle ne remplisse les conditions prévues par l'article 3 du règlement (UE) nº 1407/2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis.

Article 6

1. Malte doit récupérer l'aide incompatible octroyée au titre des mesures visées à l'article 5 auprès de tous les bénéficiaires.

2. Les sommes à récupérer produisent des intérêts à compter de la date à laquelle elles ont été mises à la disposition des bénéficiaires jusqu'à celle de leur récupération effective.

3. Les intérêts sont calculés sur une base composée conformément au chapitre V du règlement (CE) nº 794/2004 de la Commission ([151]) et au règlement (CE) nº 271/2008 de la Commission ([152]) modifiant le règlement (CE) nº 794/2004.

Article 7

1. La récupération de toute aide incompatible octroyée au titre des mesures visées à l'article 5 est immédiate et effective.

2. Malte veille à ce que la présente décision soit exécutée dans les quatre mois suivant la date de sa notification.

Article 8

Malte informe la Commission, dans un délai de deux mois à compter de la notification de la présente décision, des mesures qu'elle a prises pour s'y conformer, et soumet les informations suivantes:

a) le montant total de l'aide incompatible reçue par tous les bénéficiaires recensés;

b) le montant total (principal et intérêts) à recouvrer auprès de chaque bénéficiaire;

c) une description détaillée des mesures déjà prises et prévues pour se conformer à la présente décision;

d) les documents confirmant qu'il a été ordonné à tous les bénéficiaires de rembourser l'aide incompatible.

([151]) Règlement (CE) nº 794/2004 de la Commission du 21 avril 2004 concernant la mise en œuvre du règlement (UE) 2015/1589 du Conseil portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO L 140 du 30.4.2004, p. 1).

([152]) Règlement (CE) nº 271/2008 de la Commission du 30 janvier 2008 modifiant le règlement (CE) nº 794/2004 concernant la mise en œuvre du règlement (CE) nº 659/1999 du Conseil portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE (JO L 82 du 25.3.2008, p. 1).

Article 9

La République de Malte est destinataire de la présente décision.

Fait à Bruxelles, le 19 décembre 2017.

Par la Commission
Margrethe VESTAGER
Membre de la Commission

ANNEXE

ENGAGEMENTS DE MALTE

1. Malte s'engage à exclure expressément les navires suivants de l'application de la taxe au tonnage:

   a) les bateaux de pêche et les navires-usines;

   b) les yachts privés et les bateaux utilisés principalement à des fins sportives ou récréatives;

   c) les installations offshore fixes et les unités de stockage flottantes;

   d) les remorqueurs et les dragueurs non hauturiers;

   e) les navires dont l'objectif principal est de fournir des biens ou des services normalement fournis à terre;

   f) les navires stationnaires utilisés pour des activités hôtelières et/ou de restauration (hôtels ou restaurants flottants);

   g) les navires utilisés principalement comme salles de jeux et casinos (casinos flottants ou de croisière);

2. Malte s'engage à traduire explicitement dans la législation, en conformité directe avec les orientations sur les aides d'État au transport maritime, une restriction de la taxation au tonnage des navires pratiquant le transport international de marchandises ou de passagers par voie maritime et aux navires suivants (préalablement approuvés sur présentation par les autres États membres):

   a) les navires câbliers;

   b) les navires poseurs de canalisations;

   c) les bateaux à grue; et

   d) les navires de recherche,

3. Malte s'engage à supprimer le point 3 (2) du code fiscal et à éliminer la possibilité qu'ont les institutions financières de bénéficier de la taxe au tonnage, ainsi qu'à restreindre les avantages de la taxe au tonnage aux organisations qui ont assumé les risques et les responsabilités de l'exploitation d'un navire assujetti à la taxation au tonnage (c'est-à-dire la gestion technique et les équipages) ou de l'exercice d'activités de transport maritime.

4. Malte s'engage à limiter explicitement l'application de la taxation au tonnage à l'affrètement coque nue de navires et aux transactions similaires entre tiers [1]. L'affrètement coque nue de navires pour des tiers et les transactions similaires ne peuvent être autorisées que comme activité annexe de véritables compagnies maritimes dans le contexte d'une surcapacité temporaire sous réserve des conditions suivantes:

   a) uniquement pour faire face à une situation de surcapacité temporaire;

   b) pour une période maximale de trois ans;

   c) la capacité d'affrètement coque nue, calculée à l'échelle du groupe, n'excédera pas 50 % de la flotte des compagnies maritimes;

   d) la surcapacité spécifiquement acquise à des fins d'affrètement ne peut être autorisée.

5. Malte s'engage à ce que les inscrits et les nouveaux venus dans le régime de taxation au tonnage aient au moins 25 % de leur flotte assujettie à la taxe au tonnage sous pavillon de l'EEE, indépendamment de l'obligation de maintenir ou d'accroître leur part, conformément au point 3.1 (paragraphe 8) des orientations sur les aides d'État au transport maritime.

6. Malte s'engage à restreindre explicitement l'éligibilité à la taxation au tonnage concernant les dragueurs aux dragueurs dont l'activité consiste, pour plus de 50 % de la durée de leurs activités opérationnelles par an, à effectuer un «transport maritime» — c'est-à-dire un transport en haute mer de matériaux extraits — et uniquement pour ces activités de transport. Les dragueurs éligibles seront uniquement ceux qui sont immatriculés dans un État membre ou dans l'EEE.

[1] Cela comprend également la location de navires (en particulier de yachts) affrétés coque nue pour des personnes physiques.

7. Malte s'engage à restreindre explicitement l'éligibilité à la taxation au tonnage concernant le remorquage aux navires dont l'activité consiste, pour plus de 50 % de leurs activités opérationnelles par an, à effectuer un transport maritime. Il est permis d'assimiler proportionnellement les temps d'attente à la partie de l'activité totale effectivement exercée par un remorqueur qui constitue un transport maritime. Les activités de remorquage effectuées entre autres dans les ports ou consistant à aider un navire automoteur à arriver à bon port ne constitueront pas un transport maritime et seuls les navires immatriculés dans un État membre ou dans l'EEE seront éligibles.

8. Malte s'engage à réglementer l'éligibilité des revenus accessoires, comme indiqué aux considérants 88 à 91 de la décision finale de la Commission en l'espèce, au moyen d'une réglementation détaillée dont le projet a été partagé avec la Commission et selon laquelle les activités annexes spécifiques et non spécifiques aux navires n'excéderont pas 50 % du revenu total brut (activités spécifiques aux navires et autres) d'une société bénéficiaire. Malte s'engage également à exclure entièrement de la taxation au tonnage les revenus tirés des activités énoncées au considérant 87 de la décision finale de la Commission en l'espèce.

9. Malte s'engage à faire en sorte que l'exonération des plus-values sur la vente de navires ne s'applique qu'aux navires exploités au titre du régime de taxation au tonnage par des compagnies exerçant de véritables activités de transport maritime et à introduire une obligation selon laquelle seuls les navires acquis et vendus au titre du régime de taxation au tonnage peuvent bénéficier de cette exonération.

10. Malte s'engage à ce que les compagnies de transport maritime (hormis les sociétés de gestion de navires) ne soient pas soumises à la taxe au tonnage [à l'exception des sociétés de gestion de navires ([2])] à moins que:

    a) 60 % du tonnage de leur flotte ([3]) soit sous pavillon d'un État membre de l'Union ou d'un État partie à l'accord EEE en ce qui concerne l'accès au régime; ou

    b) elles maintiennent ou accroissent la part de tonnage de leur flotte exploitée sous pavillon d'un État membre de l'Union ou d'un État partie à l'accord EEE au moment de leur accès au régime.

    Quoi qu'il en soit, à la troisième année d'exploitation, l'organisation doit avoir au moins 60 % de sa flotte assujettie à la taxation au tonnage sous pavillon de l'EEE.

    Toutefois, en ce qui concerne l'admission initiale d'une organisation maritime dans le régime maltais de taxation au tonnage, ce seuil applicable peut être réduit à vingt-cinq pour cent (25 %). Malte continuera de vérifier que la part de la flotte sous pavillon de l'EEE n'a pas diminué en moyenne sur une période de trois ans (pour les bénéficiaires actuels et nouveaux).

11. Malte s'engage à ce que les revenus des navires ne battant pas pavillon de l'EEE ne soient éligibles que si les critères susmentionnés concernant le pavillonnement (voir engagement n° 10) sont réunis et ne s'appliquent qu'aux flottes entièrement gérées depuis l'EEE à des fins commerciales et stratégiques. Les navires qui ne sont pas gérés commercialement et stratégiquement depuis l'EEE ne seront admis à la taxation au tonnage que s'ils battent pavillon de l'EEE (à l'exception des navires affrétés coque nue dans des conditions respectant les limites mentionnées à l'engagement n° 4).

12. Malte s'engage à introduire une disposition formelle relative au contrôle du plafond d'aide fixé à la section 11 des orientations sur les aides d'État au transport maritime.

13. Malte s'engage à modifier la législation en vue d'établir une distinction claire entre:

    a) les taxes à acquitter par navire à l'enregistrement et les taxes annuelles sur les navires non éligibles battant pavillon maltais; et

    b) la taxe au tonnage, qui ne peut être acquittée que pour les navires éligibles.

14. Malte s'engage à publier des directives internes qui indiqueront clairement l'inéligibilité d'un certain nombre d'activités qui pourraient être en concurrence avec des entreprises situées à terre, en particulier:

    a) la construction navale;

    b) la vente à bord de biens ou de services habituellement non fournis au passagers, p. ex. voitures, appareils électroménagers ou bétail; et

    c) l'exploitation d'une zone portuaire, vacances à bord, le navire restant amarré et absence d'élément de transport maritime.

([2]) Le code fiscal en vigueur prévoit déjà des règles précises concernant les nouvelles sociétés (en conformité avec les règles inscrites dans les orientions relatives à la gestion de navires)

([3]) Y compris la flotte affrétée (avec l'équipage ou coque nue) à l'exclusion des navires affrétés coque nue.

15. Malte s'engage à exiger des assujettis à la taxe au tonnage de présenter des déclarations annuelles obligatoires de conformité pour tous les paramètres contrôlables tels que le type de navire, les activités réalisées avec le navire, le tonnage net, les jours d'utilisation, le pavillon, les types d'activités et la conformité avec le plafond d'aide.

16. Malte s'engage à supprimer l'exonération fiscale sectorielle en vigueur des plus-values d'actions des compagnies maritimes pour les résidents maltais, conformément à l'article 84 Z, paragraphe 1 C, de la loi sur la navigation marchande.

17. Malte s'engage à supprimer l'exonération visée à l'article 5 du code fiscal de la navigation marchande des redevances et charges dues en vertu de la loi sur l'imposition des documents et transferts.

18. Malte s'engage à modifier la législation afin de préciser que les navires de moins de 1 000 tonnes nettes ne peuvent être déclarés éligibles à la taxe au tonnage que s'ils exercent des activités de transport, lesquelles, hormis leur tonnage, seraient éligibles à ce traitement en vertu de l'article 85, paragraphe 1, de la loi sur la navigation marchande; Malte s'engage également à exercer ses pouvoirs dans le cas où ces critères seraient respectés par les demandeurs. Malte reformulera l'article 85 A, paragraphe 1, de la loi sur la navigation marchande comme suit: «Le ministre, avec l'accord du ministre chargé des finances et sous réserve que ces conditions soient jugées appropriées conformément à ce règlement, déclare comme navire assujetti à la taxe au tonnage un navire de tout tonnage net participant à des activités de transport».

19. Malte s'engage à émettre des orientations précisant que le pouvoir discrétionnaire du ministre visé dans la première annexe à la loi sur la navigation marchande visant à exonérer tout navire ou toute classe de navires du paiement de taxes doit uniquement être exercé dans le cas d'opérations de nature philanthropique et humanitaire qui n'impliquent pas l'offre de biens ou services sur un marché.

20. Malte s'engage à tenir une comptabilité séparée dans tous les cas où une société n'exerce pas seulement des activités de transport maritime.

21. Malte s'engage à restreindre les avantages de la taxe au tonnage aux organisations qui ont assumé des risques et responsabilités liés à l'application d'un régime de taxation au tonnage ou à l'exercice d'activités de transport, et inclura dans la législation une définition spécifique suivant celle qui figure dans les orientations sur les aides d'État au transport maritime.

22. Malte s'engage à supprimer de l'article 85 de la loi sur la marine marchande la formule «ou prescrits d'une autre manière».

23. Malte s'engage à ce que les nouvelles règles qui rendront les mesures de la présente décision compatibles avec le marché intérieur entrent en vigueur dans un délai de trois mois à compter de la date de la présente décision.

24. Malte s'engage à continuer d'administrer le régime de taxation au tonnage et les autres mesures faisant l'objet de la présente décision d'une manière qui n'entraîne pas le paiement d'une aide incompatible, qui devrait ensuite être recouvrée auprès de ses bénéficiaires.

25. Malte s'engage à notifier à nouveau le régime de taxation au tonnage dans un délai de dix ans à compter de la date de la décision finale de la Commission en l'espèce.