# DECISIONE DELLA COMMISSIONE (UE) 2019/1116

## del 19 dicembre 2017

## concernente l'aiuto di stato SA.33829 (2012/C) Regime maltese di imposta sul tonnellaggio e altre misure di aiuto di Stato a favore delle società di navigazione e dei loro azionisti

*[notificata con il numero C(2017) 8734]*

**(Il testo in lingua inglese è il solo facente fede)**

**(Testo rilevante ai fini del SEE)**

LA COMMISSIONE EUROPEA,

visto il trattato sul funzionamento dell'Unione europea, in particolare l'articolo 108, paragrafo 2, primo comma,

visto l'accordo sullo Spazio economico europeo, in particolare l'articolo 62, paragrafo 1, lettera a),

dopo aver invitato gli interessati a presentare le proprie osservazioni conformemente alle suddette disposizioni ([1]), e tenuto conto di tali osservazioni,

considerando quanto segue:

### 1. PROCEDIMENTO

(1) Sulla base di una denuncia pervenuta da un interessato nel mese di ottobre del 2011 la Commissione ha avviato discussioni con le autorità maltesi sul regime maltese di imposta sul tonnellaggio e su ulteriori misure fiscali. Con lettera del 26 luglio 2012, in seguito a discussioni scritte e verbali con le autorità maltesi tra il novembre del 2011 e il giugno del 2012, la Commissione ha informato Malta di aver deciso di avviare il procedimento di cui all'articolo 108, paragrafo 2, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea («TFUE») in merito alle presunte misure di aiuto illegali attuate da Malta a favore di società di navigazione e loro azionisti (la «decisione di avvio») ([2]).

(2) Nella decisione di avvio la Commissione ha invitato gli interessati a presentare osservazioni sulle misure illustrate nella decisione di avvio ai considerando da 3 a 30.

(3) Alla Commissione sono pervenute osservazioni da sei parti interessate: l'Associazione armatori della Comunità europea; la Malta Maritime Law Association (Associazione sul diritto marittimo di Malta); l'Associazione degli armatori norvegesi; la Camera di commercio, dell'impresa e dell'industria di Malta; il Malta International Shipping Council; e la Super Yachts Industry Network – Malta. La Commissione ha ricevuto osservazioni anche da un dipendente del settore del trasporto marittimo tedesco che desidera rimanere anonimo.

(4) Le osservazioni pervenute sono state trasmesse a Malta che ha avuto la possibilità di replicare; le osservazioni delle autorità maltesi sono pervenute con lettera del 15 dicembre 2012.

(5) Malta ha presentato ulteriori osservazioni con lettere del 15 ottobre 2012, del 21 dicembre 2012, del 27 febbraio 2013, del 31 ottobre 2013, del 25 marzo 2014 e del 24 dicembre 2015.

(6) Con lettera del 9 dicembre 2016, Malta ha rinunciato al suo diritto di cui all'articolo 342 del TFUE in combinato disposto con l'articolo 3 del regolamento (CEE) n. 1 che stabilisce il regime linguistico della Comunità economica europea ([3]) di ottenere l'adozione della presente decisione in maltese e ha acconsentito affinché la stessa fosse adottata in lingua inglese.

### 2. DESCRIZIONE DELLE MISURE

(7) La presente decisione fa riferimento alle seguenti misure:

a) il regime di imposta sul tonnellaggio e in particolare:

i) le navi che possono beneficiare del regime di imposta sul tonnellaggio;

([1]) GU C 216 del 21.7.2012, pag. 45.
([2]) GU C 289 del 25.9.2012, pag. 49.
([3]) GU 17 del 6.10.1958, pag. 358.

ii) tipi specifici di reddito e attività delle navi soggette all'imposta sul tonnellaggio ([4]) assoggettate a detta imposta, il regime di imposta sul tonnellaggio, ivi compresa l'estensione dell'imposta sul tonnellaggio alle attività di trasporto marittimo non principali;

iii) il livello dell'imposta sul tonnellaggio;

iv) il requisito in materia di legame di bandiera (flag-link);

v) misure di separazione;

b) l'esenzione dalla tassazione delle plusvalenze derivanti dalla vendita o dal trasferimento di navi;

c) l'esenzione dalla tassazione delle plusvalenze relative alle partecipazioni in società di navigazione;

d) l'esenzione dalla tassazione dei dividendi relativi alle partecipazioni in società di navigazione;

e) l'esenzione dalla tassazione di interessi o altri redditi in relazione al finanziamento di società di navigazione o di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio;

f) l'esenzione da determinati diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti.

### 2.1. **Il regime di imposta sul tonnellaggio**

#### 2.1.1. *Principi generali — Navi, reddito e attività ammissibili*

(8) Ai sensi del «*Merchant Shipping Act*» (legge sulle navi mercantili) ([5]), come specificamente integrata e modificata dal «*Merchant Shipping Taxation Regulations*» (regolamento sulla tassazione delle navi mercantili) ([6]) (il «regolamento fiscale»), il reddito ottenuto dalle attività di trasporto marittimo svolte da un'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo può essere esentato ai sensi della legge sull'imposta sul reddito (*Income Tax Act*) ([7]), a condizione che vengano debitamente pagate tutte le tasse di immatricolazione e le imposte sul tonnellaggio ([8]) pertinenti. L'opzione di pagare l'imposta sul tonnellaggio si riferisce al reddito derivante dall'esercizio di una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio ([9]).

(9) Nella legge sulle navi mercantili ([10]) un'organizzazione di trasporto marittimo è definita come un'organizzazione che ha come suoi oggetti principali una o più delle seguenti attività a condizione che dispongano di una licenza per svolgere tali attività:

«a) la proprietà, l'esercizio (a titolo statutario o di altro tipo), l'amministrazione e la gestione di una o più navi immatricolate come navi maltesi ai sensi della presente legge e lo svolgimento di tutte le attività finanziarie, di sicurezza e commerciali ausiliarie connesse a tali attività;

b) la proprietà, l'esercizio (a titolo statutario o di altro tipo), l'amministrazione e la gestione di una o più navi immatricolate come navi battenti bandiera di un altro Stato e lo svolgimento di tutte le attività finanziarie, di sicurezza e commerciali ausiliarie connesse a tali attività;

c) la detenzione di azioni o altre partecipazioni in entità, maltesi o meno, stabilite per una qualsiasi delle finalità di cui nel presente articolo e lo svolgimento di tutte le attività finanziarie, di sicurezza e commerciali ausiliarie connesse a tali attività;

d) la raccolta di capitali mediante prestiti, l'emissione di garanzie o l'emissione di titoli da parte della società laddove la finalità di tale attività è quella di conseguire gli oggetti specificati nel presente articolo per l'organizzazione di trasporto marittimo stessa o per altre organizzazioni di trasporto marittimo all'interno del medesimo gruppo; […]

e) lo svolgimento di altre attività nel settore marittimo che il ministro, su parere dell'Autorità, può di volta in volta prescrivere, mediante regolamenti, essere qualificati per la finalità di cui sopra».

---

([4]) Ai sensi della legislazione maltese le «navi soggette all'imposta sul tonnellaggio» sono quelle navi le cui attività le rendono ammissibili all'applicazione del regime di imposta sul tonnellaggio, cfr. sezione 4.2.1.1 della presente decisione.

([5]) Capo 234 della «*Merchant Shipping Act*», Gazzetta ufficiale della Repubblica di Malta, supplemento del 6 aprile 1973 («legge sulle navi mercantili»).

([6]) Capo 234.43 del regolamento sulle (questioni in materia di tassazione e di altra natura relative alle organizzazioni di trasporto marittimo concernenti le) navi mercantili, Gazzetta ufficiale della Repubblica di Malta n. 17.574 del 30 aprile 2004.

([7]) Capo 123, della «*Income Tax Act*», Gazzetta ufficiale della Repubblica di Malta, 1º gennaio 1949 («legge sull'imposta sul reddito»).

([8]) Con il termine «imposte sul tonnellaggio» si fa riferimento, in senso più ampio, ai diritti che ciascuna nave è tenuta a pagare, in particolare, alla tassa di immatricolazione. È importante osservare che, mentre tutte le navi marittime immatricolate a Malta pagano l'imposta sul tonnellaggio come una tassa di immatricolazione, non tutte queste navi sono poi idonee a beneficiare dell'esenzione dall'imposta sul reddito. Malta denomina come «navi soggette all'imposta sul tonnellaggio» le navi rientranti nel campo di applicazione del regime di imposta sul tonnellaggio ammissibili a beneficiare dell'imposizione sul tonnellaggio essendo nel contempo esentate dall'imposta sul reddito.

([9]) Per la definizione di «nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio» cfr. la nota a piè di pagina 4.

([10]) Articolo 84Z, primo comma, della legge sulle navi mercantili.

(10) Il regime di imposta sul tonnellaggio copre i redditi derivanti dalle attività di trasporto marittimo ([11]). Il regolamento fiscale impone l'assicurazione della separazione dei conti in relazione alle attività di trasporto marittimo e alle attività diverse dal trasporto marittimo ([12]). Le «attività di trasporto marittimo» sono definite come «il trasporto internazionale di merci o passeggeri via mare oppure la fornitura di altri servizi a o da parte di una nave che possa essere accessoria a tale trasporto o ad esso associata, ivi compresi la proprietà, il noleggio o qualsiasi altro esercizio di una nave impegnata in tutte o in qualcuna delle attività di cui sopra o in qualsiasi altra attività che possa essere prescritta» ([13]).

(11) L'articolo 85, primo comma, della legge sulle navi mercantili stabilisce i requisiti affinché una nave possa qualificarsi come una «nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio» e quindi beneficiare del regime di imposta sul tonnellaggio: il termine «nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio» indica «una nave dichiarata essere una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio dal ministro ai sensi dell'articolo 85 A della presente legge o una nave comunitaria non inferiore a 1 000 tonnellate nette interamente di proprietà, noleggiata, gestita, amministrata o tenuta in esercizio da un'organizzazione di trasporto marittimo». L'articolo 85 A, primo comma, della legge sulle navi mercantili consente a qualsiasi nave, ivi comprese quelle inferiori a 1 000 tonnellate nette ([14]), di essere dichiarata una «nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio» e, quindi, ammissibile al regime di imposta sul tonnellaggio. L'attuale formulazione specifica che ciò può avvenire «indipendentemente dalle operazioni o dal commercio in cui le navi sono impegnate» e secondo le condizioni che il ministro responsabile «può ritenere appropriate».

(12) I proventi derivanti dalle attività di trasporto maritttimo di un'organizzazione autorizzata a tale trasporto sono esenti dall'imposta sul reddito ai sensi della legge sul tale imposta ([15]).

(13) In sintesi, le navi che rientrano nel regime di imposta sul tonnellaggio («navi soggette all'imposta sul tonnellaggio») che sono ammissibili all'imposizione sul tonnellaggio pur essendo contemporaneamente esenti dall'imposta sul reddito sono navi che sono «interamente di proprietà, noleggiate, gestite, amministrate o tenute in esercizio da un'organizzazione di trasporto marittimo» ([16]) e che sono impegnate in attività di trasporto marittimo ([17]).

(14) Inoltre, quanto segue è esente da imposta ai sensi della legge sull'imposta sul reddito: qualsiasi reddito, profitto o guadagno di un'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo derivante dalla vendita o da altro trasferimento di una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio oppure dalla cessione di qualsiasi diritto di acquistare una nave che, una volta consegnata o completata, si qualificherebbe come una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio ([18]).

2.1.2. *Tipi specifici di reddito e attività ammissibili a beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio*

2.1.2.1. Noleggio a scafo nudo

(15) Ai sensi della legislazione maltese, tutte le entrate derivanti dal noleggio a scafo nudo sono ammissibili all'imposizione sul tonnellaggio, senza alcuna limitazione.

2.1.2.2. Noleggio a tempo/viaggio

(16) In considerazione dell'ampia definizione di «organizzazione di trasporto marittimo» ([19]) in combinazione con l'ampia definizione di «attività di trasporto marittimo» ([20]) riportate nella legislazione maltese è possibile giungere all'interpretazione secondo la quale i profitti delle imprese che provvedono esclusivamente alla gestione commerciale delle navi senza assumersi alcuna responsabilità in relazione all'equipaggio o alla gestione tecnica (ossia le società che stipulano contratti di trasporto e si affidano ad altre società per fornire il servizio, mediante un noleggio a tempo/viaggio) sono ammissibili a beneficiare del regime di imposta sul tonnellaggio.

(17) L'uso di navi noleggiate a tempo è soggetto ai requisiti in materia di legame di bandiera di cui al considerando 24. Tuttavia, attualmente non vi sono norme esplicite in merito al requisito minimo di iscrizione nel SEE per i nuovi entranti nel regime di imposta sul tonnellaggio.

([11]) Articolo 3, primo comma, lettera a), del regolamento fiscale.
([12]) Articolo 3, quarto comma, del regolamento fiscale.
([13]) Articolo 85 della legge sulle navi mercantili.
([14]) Cfr. considerando 7 della decisione di avvio.
([15]) Articolo 3, primo comma, lettera a), del regolamento fiscale.
([16]) Articolo 85, primo comma, della legge sulle navi mercantili.
([17]) Cfr. considerando 10.
([18]) Articolo 3, primo comma, lettera b), del regolamento fiscale.
([19]) Cfr. considerando 9.
([20]) Cfr. considerando 10.

(18) Il 6 gennaio 2012 il «*Registrar General of Shipping*» (registro generale navale) ha emanato norme interne sull'ammissibilità per l'applicazione del regime maltese di imposta sul tonnellaggio («*2012 Rules on Internal Procedure*», norme del 2012 sulla procedura interna) ([21]). Tali norme includono restrizioni sul noleggio a tempo e attività analoghe espresse come percentuale rispetto al tonnellaggio totale della flotta. La stessa procedura interna consente deroghe fino a tre anni:

> «Al momento della partecipazione al regime di imposta sul tonnellaggio, il tonnellaggio netto totale delle navi prese a noleggio e incluse in detto regime non supera l'80 % del tonnellaggio netto totale di tutte le navi prese a noleggio e gestite dal noleggiatore qualificato e qualsiasi altra organizzazione facente parte del medesimo gruppo. Con nave presa a noleggio si intende una nave presa in carico sulla base di un noleggio a tempo o a viaggio oppure di un contratto di noleggio. "Navi in gestione" significa navi di proprietà o prese a noleggio a scafo nudo. Tale percentuale può raggiungere il 90 % a condizione che ciascuna nave presa a noleggio batta bandiera comunitaria o sia interamente gestita (equipaggio e gestione tecnica) dal territorio dell'UE/del SEE. In seguito all'adesione al regime, il noleggiatore può aumentare la percentuale di tonnellaggio netto preso a noleggio rispetto al valore massimo di cui sopra, a condizione che tale eccedenza non si verifichi per più di tre periodi fiscali consecutivi».

2.1.2.3. Entrate accessorie

(19) In relazione al trasporto di merci e passeggeri, le norme del 2012 sulla procedura interna forniscono alcuni dettagli sulle «attività ausiliarie» che le autorità maltesi considererebbero di norma coperte dalla definizione di «attività di trasporto marittimo». Nelle stesse si specifica infatti che «[t]utte le attività che sono sostanzialmente connesse e costituiscono una parte normale del servizio di esercizio offerto nel corso del servizio di navi ammissibili dovrebbero beneficiare del regime di imposta sul tonnellaggio». A tale riguardo, vengono quindi specificate in particolare, le seguenti attività:

a) in relazione al trasporto via mare di passeggeri (navi da crociera), tutte le attività alberghiere, di ristorazione, di intrattenimento e di vendita al dettaglio effettuate a bordo di una nave ammissibile, a condizione che tali servizi siano svolti come attività ausiliarie all'attività di trasporto di passeggeri via mare svolta da tale nave e che tali servizi siano tutti consumati o usati a bordo di tale nave;

b) l'esercizio di strutture per uffici in relazione ad attività di trasporto marittimo soggette all'imposta sul tonnellaggio;

c) l'esercizio di strutture di biglietteria e di terminali passeggeri in relazione ad attività di trasporto marittimo soggette all'imposta sul tonnellaggio ([22]);

d) la fornitura di escursioni a favore dei passeggeri di una nave ammissibile gestita dalla società, nell'ambito della quale ciascuna cabina assegnata a un passeggero rimane disponibile per l'uso esclusivo da parte di quest'ultimo;

e) qualsiasi interesse o rendimento analogo ottenuto sul capitale circolante nel caso in cui tale interesse/rendimento sia utilizzato ai fini del finanziamento dell'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo o delle sue attività di trasporto marittimo e/o dell'acquisizione e del mantenimento di una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio.

(20) Secondo Malta, l'attività descritta al punto a) del considerando 19 e, in particolare, il consumo o l'uso a bordo, devono essere interpretati coprire tutti gli introiti provenienti da beni e servizi venduti ai *passeggeri che mantengono comunque una cabina a bordo* fintantoché le entrate della nave derivano principalmente dalle entrate tradizionali del trasporto marittimo.

2.1.3. *Il livello dell'imposta sul tonnellaggio*

(21) Malta applica un'imposta annuale sul tonnellaggio sotto forma di somma forfettaria ([23]):

*Tabella 1*

| Nave di tonnellaggio netto (tonnellate nette) | | Imposta annuale sul tonnellaggio |
|---|---|---|
| 0 | 2 500 | 1 000 EUR |
| 2 500 | 8 000 | 1 000 EUR più 40 centesimi per ogni tonnellata netta in eccesso rispetto a 2 500 tonnellate nette |
| 8 000 | 10 000 | 3 200 EUR più 19 centesimi per ogni tonnellata netta in eccesso rispetto a 8 000 tonnellate nette |

([21]) *Merchant Shipping Notice, Internal procedure* [Informativa alle navi mercantili, procedura interna], Trasporti di Malta, Direzione della navigazione mercantile, documento emesso dal registro generale navale e dei marittimi il 6 gennaio 2012.

([22]) Le entrate coperte sono la vendita di biglietti relativi al trasporto marittimo o al trasporto combinato con una parte marittima. I costi pertinenti coperti dall'imposta sul tonnellaggio sono quelli di gestione degli uffici di biglietteria e delle attività di biglietteria presso il terminale.

([23]) Cfr. parte B del primo allegato della legge sulle navi mercantili.

| Nave di tonnellaggio netto (tonnellate nette) | | Imposta annuale sul tonnellaggio |
|---|---|---|
| 10 000 | 15 000 | 3 580 EUR più 14 centesimi per ogni tonnellata netta in eccesso rispetto a 10 000 tonnellate nette |
| 15 000 | 20 000 | 4 280 EUR più 12 centesimi per ogni tonnellata netta in eccesso rispetto a 15 000 tonnellate nette |
| 20 000 | 30 000 | 4 880 EUR più 9 centesimi per ogni tonnellata netta in eccesso rispetto a 20 000 tonnellate nette |
| 30 000 | 50 000 | 5 780 EUR più 7 centesimi per ogni tonnellata netta in eccesso rispetto a 30 000 tonnellate nette |
| Oltre 50 000 | | 7 180 EUR più 5 centesimi per ogni tonnellata netta in eccesso rispetto a 50 000 tonnellate nette |

(22) L'aliquota normale viene rettificata in base all'età della nave ed è applicata soltanto alle navi che hanno 10-15 anni. Le navi di età superiore a 15 anni sono soggette a una sovrattassa fino ad un massimo del 50 %. Per le navi di età compresa tra 0 e 5 anni si applica invece una riduzione del 30 %, mentre per quelle di 5-10 anni la riduzione è pari al 15 % ([24]).

(23) Il primo allegato alla legge sulle navi mercantili stabilisce che «[i]l ministro, secondo le condizioni che egli riterrà opportune, può esentare qualsiasi nave o classe *di navi dal pagamento della totalità o di parte delle tasse pagabili ai sensi del presente regolamento*».

2.1.4. *Il requisito in materia di legame di bandiera*

(24) Ai sensi dell'articolo 85 A, secondo comma, della legge sulle navi mercantili, una nave battente bandiera non comunitaria può essere dichiarata «nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio» qualora: ([25])

a) l'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo possieda, gestisca o tenga in esercizio almeno il 60 % del suo tonnellaggio totale operando sotto una bandiera comunitaria; o

b) la percentuale del tonnellaggio totale dell'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo che viene iscritta per battere bandiera comunitaria immediatamente dopo che detta organizzazione inizia a gestire la nave in questione non sia inferiore alla percentuale del tonnellaggio totale della medesima organizzazione battente bandiera comunitaria alla data di riferimento ([26]) oppure, nel caso di gestori di navi, a un anno dalla data in cui tale gestore ha iniziato la propria attività aziendale (nel caso in cui tale data sia successiva alla data di riferimento); o

c) la percentuale del tonnellaggio battente bandiera comunitaria della società beneficiaria non sia diminuita nel corso di un periodo di tre anni o per l'eventuale periodo più breve di esistenza del beneficiario dell'imposta sul tonnellaggio.

(25) Se le condizioni di cui alle lettere b) o c) non sono soddisfatte, la nave battente bandiera non comunitaria può comunque essere iscritta nel regime di imposta sul tonnellaggio se il beneficiario si impegna ad aumentare o almeno a mantenere sotto la bandiera di uno degli Stati membri la quota di tonnellaggio che era gestita battendo tali bandiere alla data di riferimento.

2.1.5. *Misure di separazione*

(26) Le disposizioni generali antiabuso della legge fiscale maltese, che prevedono che si debbano ignorare i regimi volti ad abbassare artificialmente gli importi fiscali, si applicano anche in relazione al regime di imposta sul tonnellaggio ([27]).

(27) Il passaggio tra il regime di imposta sul tonnellaggio e il regime generale di imposta sulle società con l'obiettivo di ottimizzare l'esborso fiscale è limitato dal fatto che la decisione di abbandonare il regime di imposta sul tonnellaggio è irrevocabile ([28]).

([24]) Le riduzioni e gli aumenti precisi sono riportati nella parte C del primo allegato della legge sulle navi mercantili.
([25]) Come chiarito da Malta, nella legislazione maltese, il termine «battente bandiera comunitaria» include tanto le navi battenti bandiera dell'UE quanto quelle battenti bandiera del SEE.
([26]) Come previsto dagli articoli 2 e 3 del regolamento fiscale, le date di riferimento sono rispettivamente il 17 gennaio 2004 per le organizzazioni di trasporto marittimo e l'11 giugno 2009 per i gestori di navi (in conformità dei capitoli 3 e 12 degli Orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi (GU C 13 del 17.1.2004, pag. 3) gli «Orientamenti sui trasporti marittimi», e il capitolo 5 della comunicazione della Commissione che fornisce orientamenti in merito agli aiuti di Stato alle società di gestione navale, GU C 132 dell'11.6.2009, pag. 6).
([27]) Articolo 51 della legge sull'imposta sul reddito.
([28]) Regola 6 del regolamento fiscale.

(28) Per ciascun anno nel quale si applica l'imposta sul tonnellaggio è necessario tenere conti separati che distinguano chiaramente i pagamenti e gli introiti gestiti dall'organizzazione di trasporto marittimo in relazione alle attività di trasporto marittimo e gli introiti relativi a qualsiasi altra attività commerciale ([29]).

2.1.6. *Esenzione dalla tassazione delle plusvalenze derivanti dalla vendita o dal trasferimento di navi*

(29) Le plusvalenze derivanti dalla vendita o dal trasferimento di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio e operazioni analoghe sono esenti da tassazione ([30]). Non vi sono limiti a tale esenzione.

2.1.7. *Esenzione dalla tassazione dei dividendi relativi alle partecipazioni in società di navigazione*

(30) L'articolo 3, primo comma, lettera a), del regolamento fiscale stabilisce che «nessuna ulteriore imposta ai sensi della legge sull'imposta sul reddito deve essere addebitata o pagata sul reddito nella misura in cui quest'ultimo è derivato da attività di trasporto marittimo di una organizzazione autorizzata di trasporto marittimo», a condizione che tutte le imposte e le tasse pertinenti siano state debitamente pagate da detta organizzazione. Tale esenzione fiscale si applica all'intera catena di proprietà ([31]).

(31) Per quanto riguarda il sistema generale di tassazione dei redditi, il trattamento dei dividendi per gli azionisti è disciplinato dall'articolo 68 della legge sull'imposta sul reddito, la quale prevede quanto segue:

«articolo 68, primo comma, lettera a) — [q]ualsiasi persona che non sia residente a Malta o qualsiasi persona fisica residente a Malta e che percepisce un dividendo corrisposto a fronte di profitti allocati a uno dei conti tassati diversi dal conto delle imposte definitive non è obbligata a rivelare l'esistenza di tale dividendo in alcuna dichiarazione resa ai sensi delle disposizioni delle leggi in materia di imposta sul reddito.

b) Nessuna persona sarà assoggettata a un'imposta ulteriore ai sensi della presente legge in relazione al reddito di cui al paragrafo a).

c) Eventuali dividendi corrisposti a fronte di profitti allocati al conto delle imposte definitive non saranno assoggettati a ulteriori imposte e non costituiranno parte del reddito imponibile di nessuna persona e nessuno potrà richiedere un credito o un rimborso in relazione a qualsiasi imposta pagata direttamente o indirettamente su tali profitti…».

(32) L'effetto pratico dell'articolo 68 della legge sull'imposta sul reddito è che i profitti distribuiti come dividendi non sono soggetti a ulteriori imposte a livello di azionista. Va osservato che non vi è altresì alcun obbligo per i destinatari di comunicare tali dividendi.

2.1.8 *Esenzione dalla tassazione delle plusvalenze relative alle partecipazioni in società di navigazione*

(33) Le organizzazioni che detengono partecipazioni azionarie in organizzazioni di trasporto marittimo e gli azionisti non versano imposte sul reddito sulle plusvalenze derivanti dal trasferimento di tali partecipazioni, a condizione che la società nella quale detengono la partecipazione limiti le sue attività a quelle di trasporto marittimo ([32]). Tale esenzione si applica all'intera catena di proprietà ([33]).

(34) La legge sull'imposta sul reddito impone tasse su determinate plusvalenze che sono specificate in maniera esauriente nell'articolo 5, primo comma, della legge sull'imposta sul reddito e comprendono in linea di principio le plusvalenze derivanti da transazioni in beni immobili, titoli e società di persone. Le plusvalenze tassabili sono aggregate agli altri redditi dei contribuenti e sono assoggettate all'aliquota forfettaria del 35 % per le imprese.

(35) L'articolo 12, primo comma, lettera c), punto ii), della legge sull'imposta sul reddito prevede un'esenzione fiscale per le persone non residenti a Malta. In particolare, qualsiasi guadagno o profitto maturato o derivato da una persona non residente a Malta in relazione a un trasferimento di azioni o titoli in una società, che non è una società immobiliare, è esente da imposta, a condizione che il titolare effettivo del guadagno sia una persona non residente a Malta e che tale persona non sia posseduta o controllata da una o più persone fisiche che risiedono abitualmente a Malta.

([29]) Articolo 3, quarto comma, del regolamento fiscale.
([30]) Articolo 3, primo comma, lettera b), del regolamento fiscale.
([31]) Articolo 3, primo comma, lettera b), del regolamento fiscale.
([32]) Articolo 3, primo comma, lettera c), del regolamento fiscale.
([33]) Articolo 3, terzo comma, del regolamento fiscale.

2.1.9. *Esenzione dalla tassazione di interessi o altri redditi dovuti in relazione al finanziamento di società di navigazione o di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio*

(36) La legge sulle navi mercantili stabilisce che oltre alla proprietà, all'esercizio, all'amministrazione e alla gestione di una o più navi immatricolate a Malta o battenti bandiera di un altro Stato e allo svolgimento di tutte le attività finanziarie, di sicurezza e commerciali accessorie a tali attività ([34]), un'organizzazione si qualifica come un'organizzazione di trasporto marittimo se il suo oggetto principale è «la raccolta di capitali mediante prestiti, l'emissione di garanzie o l'emissione di titoli per l'organizzazione di trasporto marittimo stessa o per altre organizzazioni di trasporto marittimo all'interno del medesimo gruppo» ([35]) o «lo svolgimento di altre attività nel settore marittimo che il ministro, su parere dell'Autorità, può di volta in volta prescrivere, mediante regolamenti, essere qualificati per la finalità di cui sopra» ([36]) e tale organizzazione ottiene una licenza dal Direttore generale della navigazione.

(37) L'articolo 3, secondo comma, del regolamento fiscale stabilisce che ai sensi della legge sull'imposta sul reddito non è dovuta alcuna imposta su interessi o altri redditi pagabili in relazione al finanziamento di operazioni di organizzazioni autorizzate di trasporto marittimo di cui all'articolo 84Z, primo comma, della legge sull'imposta sul reddito oppure in relazione al finanziamento di una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio. In base a tale disposizione, la presente esenzione è applicabile soltanto agli istituti bancari, agli enti creditizi o agli istituti finanziari autorizzati, residenti a Malta ed è concessa soltanto a fronte di esplicita richiesta alle autorità competenti.

(38) I prestiti e le garanzie concessi dagli istituti finanziari agli armatori così come agli operatori, ai gestori o agli amministratori di navi potrebbero quindi essere potenzialmente esentati dall'imposta sul reddito ai sensi della legge sull'imposta sul reddito sui profitti derivanti dalle attività pertinenti ([37]).

(39) Le autorità maltesi hanno confermato che dall'adesione di Malta all'Unione europea non è stata concessa alcuna licenza a nessuna organizzazione diversa da quelle attive «[nel]la proprietà, [nel]l'esercizio (a titolo statutario o di altro tipo), [nel]l'amministrazione e [nel]la gestione di una o più navi» e che nessun istituto bancario, ente creditizio o istituto finanziario ai sensi dell'articolo 84Z, primo comma, della legge sulle navi mercantili si è avvalso di tale beneficio.

2.1.10. *Esenzione da diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti*

(40) La legge sui diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti ([38]) si applica a trasferimenti di titoli negoziabili, beni immobili, vendite all'asta e polizze assicurative. I titoli negoziabili sono definiti come «una detenzione di capitale sociale in qualsiasi società e documento che rappresentano detta società» ([39]).

(41) Il regolamento fiscale ([40]) stabilisce che non saranno dovuti diritti i) sull'immatricolazione di una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio ai sensi della legge sulle navi mercantili; ii) sull'emissione o sull'assegnazione di qualsiasi titolo o interesse di un'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo; iii) sull'acquisto, sul trasferimento, sull'assegnazione di qualsiasi titolo o interesse di qualsiasi organizzazione autorizzata di trasporto marittimo; iv) sulla vendita o sul trasferimento di una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio; v) sulla registrazione, sul trasferimento o sull'estinzione di un'eventuale ipoteca o qualsiasi altro onere su o in relazione a qualsiasi nave od organizzazione di trasporto marittimo; vi) sulla cessione di eventuali diritti e interessi, o sull'assunzione di obblighi in relazione a qualsiasi nave.

(42) La legge sui diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti ([41]) prevede la riscossione di un'imposta su transazioni su titoli di due euro ogni cento euro dell'importo o del valore del corrispettivo o del valore reale del titolo negoziabile, a seconda di quale di questi valori sia il più elevato.

(43) Tuttavia, non si applica alcun diritto alle transazioni che coinvolgono titoli di una società nella quale più della metà del capitale azionario ordinario, dei diritti di voto e dei diritti ai profitti sono detenuti da persone che non sono residenti a Malta e non sono posseduti o controllati direttamente o indirettamente da persone residenti a Malta, a condizione che la società abbia la maggior parte dei suoi interessi commerciali al di fuori di Malta ([42]).

(44) Sono inoltre in genere esenti da oneri i trasferimenti effettuati su base infragruppo nel contesto di esercizi di ristrutturazione di gruppo ([43]). Vi sono numerose altre esenzioni concentrate principalmente su varie persone giuridiche con interessi internazionali significativi, ma anche in altre circostanze, quali quelle di organismi di investimento collettivo.

([34]) Articolo 84Z, primo comma, lettere da a) a c), della legge sulle navi mercantili.
([35]) Articolo 84Z, primo comma, lettera d), della legge sulle navi mercantili.
([36]) Articolo 84Z, primo comma, lettera e), della legge sulle navi mercantili.
([37]) Articolo 84Z, primo comma, lettera d), della legge sulle navi mercantili e articolo 3, secondo comma, del regolamento fiscale.
([38]) Legge sui diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti, capitolo 364, Gazzetta ufficiale della Repubblica di Malta, 25 novembre 1992.
([39]) Articolo 2 della legge sui diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti.
([40]) Articolo 5 del regolamento fiscale.
([41]) Articolo 42, primo comma, della legge sui diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti.
([42]) Articolo 42, terzo comma e articolo 47, quarto comma, della legge sui diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti.
([43]) Articolo 42, primo comma, lettera b), della legge sui diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti.

## 3. RAGIONI PER L'AVVIO DEL PROCEDIMENTO DI INDAGINE FORMALE

(45) La decisione di avvio sollevava dubbi sulla compatibilità delle misure descritte nelle sezioni da 2.1 a 2.8 con il mercato interno e, in particolare, con gli Orientamenti sui trasporti marittimi ([44]).

(46) Sulle misure relative all'imposta sul tonnellaggio, la Commissione ha espresso i seguenti dubbi:

a) gli Orientamenti sui trasporti marittimi limitano l'applicazione dell'imposta sul tonnellaggio alle navi utilizzate ai fini del trasporto marittimo, che è definito come «*il trasporto via mare di passeggeri o merci*» ([45]). Tuttavia, tale definizione non sembrava essere stata recepita nella legge sulle navi mercantili. Inoltre, il regime maltese lascia al ministro la discrezionalità di discostarsi dagli ampi requisiti stabiliti in detta legge. La Commissione ritiene che i profitti ascrivibili a navi che non svolgono attività di trasporto marittimo non debbano essere soggetti al regime di imposta sul tonnellaggio. In tale contesto, la Commissione ha osservato che, verosimilmente, pescherecci, pontoni, chiatte, yacht, navi da crociera, nonché pontoni e impianti di trivellazione del petrolio erano ammissibili all'applicazione del regime maltese di imposta sul tonnellaggio, ma ha espresso dubbi sul fatto che ciò fosse giustificabile;

b) l'assenza di disposizioni chiare sulle navi di servizio/appoggio, i rimorchiatori e le draghe ha suscitato ulteriori dubbi da parte della Commissione sul fatto che sia garantita la conformità alle norme stabilite negli Orientamenti sui trasporti marittimi;

c) per quanto riguarda le plusvalenze derivanti dalla vendita di navi, la Commissione dubita che le transazioni esenti siano state limitate alle navi acquistate e vendute da società di navigazione durante l'applicazione dell'imposizione sul tonnellaggio;

d) la Commissione ha ritenuto che l'assenza di limitazioni chiare all'ammissibilità delle attività ausiliarie possa comportare la concessione di aiuti incompatibili, in particolare, in caso di vendita di determinate merci a bordo di navi da crociera;

e) per quanto concerne le navi chiaramente coinvolte in attività ammissibili, la Commissione ha ritenuto che i vantaggi fiscali non dovrebbero essere estesi a tutti gli operatori di mercato coinvolti in qualche modo in relazione a tali navi. I noleggiatori di navi che non esercitano un'attività propria di trasporto marittimo non dovrebbero beneficiare del regime di imposta sul tonnellaggio. Inoltre, la Commissione ha espresso dubbi sull'ammissibilità illimitata dei noleggiatori a tempo e di società analoghe a beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio;

f) la Commissione nutriva dubbi, in ogni caso, che il livello di tassazione corrispondesse al livello accettato in passato dalla Commissione per altri Stati membri;

g) la Commissione ha espresso dubbi sul fatto che i requisiti in materia di legame di bandiera e le misure di separazione fossero adeguate;

h) la Commissione ha messo in discussione il trattamento fiscale dei dividendi risultanti da partecipazioni in società di navigazione;

i) la Commissione ha altresì messo in dubbio la compatibilità con il mercato interno dell'esenzione dalla tassazione delle plusvalenze relative a partecipazioni in società di navigazione;

j) la Commissione ha messo in discussione la compatibilità con il mercato interno delle esenzioni derivanti dalla legge sui diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti relativa alle navi. Tali esenzioni sembrano infatti apportare benefici potenziali a operatori economici che non sono necessariamente società di navigazione vere e proprie (in particolare, agli azionisti);

k) infine, la Commissione ha ritenuto che l'esenzione dall'imposta sul reddito dei profitti derivanti dalle vendite di navi e dal finanziamento di società di navigazione non fosse conforme agli Orientamenti sui trasporti marittimi.

## 4. OSSERVAZIONI E IMPEGNI DI MALTA

### 4.1. Introduzione

(47) Malta sottolinea di aver sempre applicato l'imposta sul tonnellaggio con l'obiettivo di rispettare i principi di concorrenza leale e gli Orientamenti sui trasporti marittimi.

([44]) Comunicazione C(2004) 43 della Commissione — Orientamenti comunitari in materia di aiuti di stato ai trasporti marittimi (GU C 13 del 17.1.2004, pag. 3).

([45]) Gli Orientamenti sui trasporti marittimi fanno esplicito riferimento alla definizione di trasporto marittimo contenuta nel regolamento (CEE) n. 4055/86 del Consiglio, del 22 dicembre 1986, che applica il principio della libera prestazione dei servizi ai trasporti marittimi tra Stati membri e tra Stati membri e paesi terzi (GU L 378 del 31.12.1986, pag. 1) e nel regolamento (CEE) n. 3577/92 del Consiglio, del 7 dicembre 1992, concernente l'applicazione del principio della libera prestazione dei servizi ai trasporti marittimi fra Stati membri (cabotaggio marittimo) (GU L 364 del 12.12.1992, pag. 7).

(48) In pratica, il regime maltese è sempre stato limitato alle navi riconosciute dalla Commissione come aventi diritto a beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio (sostanzialmente, navi impegnate nel trasporto internazionale di merci e passeggeri). I servizi ausiliari, quali il finanziamento e l'intermediazione, non hanno beneficiato dell'imposta sul tonnellaggio.

(49) Alla fine del mese di dicembre del 2015, il tonnellaggio di stazza lorda immatricolato sotto bandiera maltese era pari a 66,2 milioni (oltre 3 000 navi). La flotta battente bandiera maltese costituisce una componente fondamentale dell'attività marittima di Malta e ha un impatto vitale sulla redditività economica del suo settore marittimo nel suo complesso, in particolare considerando la posizione del paese, ossia quella di una piccola isola alla periferia dell'Unione, e l'effetto moltiplicatore che tale flotta genera nell'economia maltese.

(50) Tale dato dovrebbe essere confrontato con 462 navi soggette al regime maltese di imposta sul tonnellaggio con una stazza totale di 10,4 milioni di tonnellate lorde alla fine del 2015.

(51) Tali navi che beneficiano del regime maltese di imposta sul tonnellaggio battono bandiera maltese ad eccezione di due navi che battono bandiera norvegese. Nessuna delle navi in questione è gestita ai sensi di accordi di noleggio a scafo nudo a favore di terzi o di noleggio a tempo/viaggio.

(52) Le navi soggette a gestione commerciale operanti all'interno delle acque territoriali maltesi non beneficiano del regime maltese di imposta sul tonnellaggio. Si tratta principalmente di navi impegnate in operazioni portuali quali attività di rifornimento, trasporto e crociere turistiche, che danno impiego a molti dei marittimi maltesi.

(53) È necessario operare una distinzione tra le navi gestite commercialmente nel trasporto di turisti/merci in acque territoriali maltesi e le navi impegnate nel commercio internazionale; infatti soltanto queste ultime possono beneficiare del regime maltese di imposta sul tonnellaggio.

### 4.2. **Il regime di imposta sul tonnellaggio**

#### 4.2.1. *Navi che possono beneficiare dell'imposizione sul tonnellaggio*

##### 4.2.1.1. Osservazioni generali

(54) Ai sensi del primo allegato alla legge sulle navi mercantili, l'imposta sul tonnellaggio è dovuta da tutte le navi immatricolate a Malta, ivi compresi i pescherecci e le imbarcazioni da diporto.

(55) Tuttavia, Malta sottolinea che non tutti i tipi di navi possono qualificarsi come «navi soggette all'imposta sul tonnellaggio» che beneficiano del regime di imposta sul tonnellaggio. Questo è, ad esempio, il caso di pescherecci e imbarcazioni da diporto. Nemmeno l'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo che possiede, mantiene in esercizio o gestisce tali navi è autorizzata a beneficiare del regime di imposta sul tonnellaggio in relazione ai profitti che tale organizzazione ottiene da dette navi.

(56) Le navi non impegnate in attività di trasporto marittimo, come i pescherecci e le imbarcazioni da diporto sono tenute a pagare l'imposta sul reddito a Malta sul loro reddito imponibile in aggiunta alle tasse di immatricolazione e alle tasse annuali basate sul tonnellaggio dovute ai sensi della legge sulle navi mercantili. Tali ultime tasse e imposte sono denominate da Malta anche come «imposta sul tonnellaggio», tuttavia soltanto quelle che Malta ha indicato essere in passato «navi soggette all'imposta sul tonnellaggio» sono tenute a versare esclusivamente l'imposta sul tonnellaggio ai sensi del regime di imposta sul tonnellaggio anziché l'imposta sul reddito ai sensi della legge sull'imposta sul reddito.

(57) Il regolamento fiscale prevede un'esenzione dall'imposta sul reddito soltanto per i redditi derivanti da «attività di trasporto marittimo». Le norme del 2012 sulla procedura interna elencano una serie di navi che non possono beneficare dell'imposizione sul tonnellaggio in esenzione rispetto alla tassazione ordinaria dei redditi, poiché il reddito ottenuto da tali navi non si configura come reddito derivante da «attività di trasporto marittimo». In particolare i pescherecci, le imbarcazioni da diporto, gli impianti fissi d'alto mare, ivi inclusi gli impianti di trivellazione del petrolio non utilizzati per il trasporto marittimo, i rimorchiatori non oceanici, le gru galleggianti non a propulsione autonoma e le navi il cui scopo principale è quello di offrire gioco d'azzardo e/o casinò non beneficiano del regime. Anche le piattaforme mobili e i pontoni non beneficiano delle esenzioni dalla tassazione ordinaria dei redditi. Tutte queste navi pagano semplicemente una tassa di immatricolazione e una tassa annuale in base al loro tonnellaggio, regime denominato di «imposizione sul tonnellaggio» o «imposta sul tonnellaggio» ma che non li esenta dalla tassazione ordinaria dei redditi.

(58) Malta sostiene che in futuro la tassa di immatricolazione e la tassa annuale dovuta dai pescherecci e da navi analoghe che non beneficiano del regime non saranno più denominate «imposta sul tonnellaggio» al fine di evitare malintesi.

(59) La discrezionalità del ministro responsabile nell'accettare navi inferiori a 1 000 tonnellate nette non significa che le navi che non sono coinvolte in attività di trasporto marittimo possano rientrare nell'applicazione dell'imposta sul tonnellaggio. Tale discrezionalità non elimina la necessità che la nave in questione sia coinvolta nel trasporto internazionale di merci o passeggeri.

(60) Per motivi di chiarezza, l'articolo 85 A, primo comma, della legge sulle navi mercantili sarà riformulato come segue: «Il ministro, di concerto con il ministro responsabile delle finanze e nel rispetto delle condizioni ritenute appropriate ai sensi della presente normativa, può dichiarare che una nave di qualsiasi tonnellaggio netto che svolge attività di trasporto marittimo sia da considerarsi una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio».

(61) Solo le categorie di navi menzionate nella tabella 2 sono state accettate finora come beneficiarie dell'imposizione sul tonnellaggio a Malta (con un'esenzione parallela dalla tassazione ordinaria dei redditi). La tabella 2 riporta anche la composizione della flotta nel 2015.

*Tabella 2*

| Tipo di nave | Numero totale di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio (dicembre 2015) |
|---|---|
| chiatta | 7 |
| portarinfuse | 113 |
| trasportatore di automobili | 5 |
| trasportatore di cemento | 2 |
| yacht commerciale ([1]) | 29 |
| portacontainer | 12 |
| nave per trasporto merci | 120 |
| nave per trasporto passeggeri | 24 |
| nave a caricamento orizzontale (ro/ro) | 5 |
| nave di appoggio ([2]) | 3 |
| nave cisterna | 155 |
| rimorchiatore | 2 |
| **TOTALE** | **477** |

([1]) Yacht di 15 metri di lunghezza fuori tutto che non trasportano merci e non trasportano più di 12 passeggeri, non utilizzati per scopi di diporto. Tali imbarcazioni sono disciplinate dal «*Commercial Yacht Code*» (codice sugli yacht commerciali) emesso dalla Direzione della navigazione mercantile del Centro di Trasporto di Malta; http://www.transport.gov.mt/superyacht-registration/commercial-yacht-code.

([2]) Le navi di appoggio possono essere suddivise in due tipi in base alle operazioni che eseguono: i) le navi di appoggio di approvvigionamento utilizzate per il trasporto di forniture e attrezzature destinate ad assistere gli impianti off-shore; e ii) le navi di appoggio di trasporto utilizzate per il trasporto dell'equipaggio da e verso gli impianti off-shore oppure combinazioni di entrambe le categorie.

(62) Malta ha confermato che il 100 % delle navi che beneficiano di esenzioni dalla tassazione ordinaria dei redditi (la «flotta maltese soggetta a imposta sul tonnellaggio») è immatricolata/batte bandiera UE/SEE ([46]) e che nessuna nave battente bandiera non UE/SEE ha mai fatto parte della flotta soggetta a imposta sul tonnellaggio dal 2004.

(63) In termini di stazza, alla fine del 2015, la flotta maltese soggetta a imposta sul tonnellaggio ammontava ad approssimativamente 10,4 milioni di tonnellate lorde, ossia meno del 20 % delle navi immatricolate a Malta.

([46]) Le navi noleggiate a scafo nudo sono immatricolate a Malta ma possono battere bandiera di un altro Stato. Le uniche navi che non battono bandiera maltese e beneficiano dell'imposta sul tonnellaggio battono bandiera UE/SEE.

(64) Malta si è impegnata a continuare a limitare l'accesso al regime di imposta sul tonnellaggio esclusivamente alle navi coinvolte nel trasporto internazionale di merci o passeggeri via mare e in talune altre attività di trasporto marittimo che sono state precedentemente approvate dalla Commissione come ammissibili ai sensi degli Orientamenti sui trasporti marittimi ai fini dell'imposta sul tonnellaggio su richiesta di altri Stati membri.

(65) Malta specificherà inoltre che solo le organizzazioni di trasporto marittimo vere e proprie potranno beneficiare dell'imposizione sul tonnellaggio ai sensi del regime, ossia in particolare le organizzazioni che hanno assunto rischi e responsabilità connessi: i) all'esercizio di una nave che effettua trasporti marittimi così come definiti negli Orientamenti sui trasporti marittimi ([47]) (come ad esempio responsabilità relative alla gestione tecnica e all'equipaggio); o ii) allo svolgimento di trasporti marittimi così come definito negli Orientamenti sui trasporti marittimi (anche con navi prese a noleggio con equipaggio a determinate condizioni ([48])).

4.2.1.2. Applicazione dell'imposta sul tonnellaggio alle chiatte

(66) Le chiatte che non sono impegnate nel «trasporto internazionale di merci» non possono beneficiare del regime maltese di imposta sul tonnellaggio, indipendentemente dal fatto che siano a propulsione autonoma o di altro tipo. Le chiatte progettate e di norma utilizzate per la navigazione in mare aperto e che sono anche impegnate nel trasporto marittimo internazionale possono beneficiare del regime maltese di imposta sul tonnellaggio. Tale disposizione è ritenuta necessaria per le merci che non possono essere trasportate da navi convenzionali.

(67) Il settore energetico utilizza le chiatte per trasportare componenti quali ancore, tubi e catene che non possono essere trasportati su navi convenzionali. Anche i moduli per nuove piattaforme di perforazione e produzione e per gli impianti di perforazione sono trasportati su chiatte. Altre chiatte trasportano attrezzature per la posa di tubazioni in acque profonde o gru e *derrick* (torri di perforazione) di grandissima capacità. Le chiatte non motorizzate vengono utilizzate anche per alimentare carbone alle centrali elettriche.

4.2.1.3. Applicazione dell'imposta sul tonnellaggio alle navi da crociera

(68) Le navi (passeggeri) da crociera possono beneficiare del regime maltese di imposta sul tonnellaggio. Malta ha sottolineato che Cipro, Danimarca, Francia, Germania, Irlanda, Italia, Norvegia, Paesi Bassi e Regno Unito considerano le navi da crociera come navi ammissibili, a condizione che tali navi non siano utilizzate principalmente per giochi d'azzardo/casinò o finalità analoghe non legate al trasporto marittimo.

(69) Il settore delle navi da crociera è estremamente vantaggioso per il comparto marittimo dell'Unione e offre un elevato valore aggiunto a un numero considerevole di Stati membri. Questo settore è soggetto ad una concorrenza internazionale aggressiva e impiega un numero considerevole di personale qualificato ed esperto.

4.2.1.4. Applicazione dell'imposta sul tonnellaggio agli yacht commerciali

(70) Gli yacht commerciali utilizzati nel trasporto internazionale di passeggeri possono beneficiare del regime di imposta sul tonnellaggio a condizione che siano immatricolati come yacht commerciali a Malta. Devono essere impegnati nel trasporto commerciale di fino a un massimo di 12 passeggeri ([49]) e devono rispettare una serie di rigorose norme di sicurezza e operative. Gli yacht certificati come yacht commerciali sono considerati equivalenti a piccole navi passeggeri in quanto sono in grado di navigare in acque internazionali. Il codice di Malta sugli yacht commerciali ([50]) stabilisce le norme tecniche che tali imbarcazioni commerciali devono soddisfare per qualificarsi come navi soggette all'imposta sul tonnellaggio. Tali norme equivalgono a quelle che disciplinano la costruzione e l'esercizio di navi mercantili che sono contenute in convenzioni internazionali quali la SOLAS e la Marpol ([51]). Il resto dei criteri di ammissibilità applicabili agli yacht commerciali è il medesimo in vigore per gli altri tipi di navi.

(71) I proprietari di questi yacht commerciali stipulano accordi di gestione da parte di terzi con società di gestione di yacht. Il regolamento fiscale consente sia ai proprietari sia ai gestori di poter beneficiare del regime di imposta sul tonnellaggio. Fino ad oggi non sono stati registrati casi in cui sia il proprietario sia il gestore di uno yacht commerciale immatricolato ai sensi della legge sulle navi mercantili abbiano beneficiato del regime.

([47]) Sezione 2 degli Orientamenti sui trasporti marittimi.
([48]) Cfr. considerando da 100 a 101.
([49]) Ogni nave che trasporta più di 12 passeggeri è definita come una nave passeggeri in conformità con la Convenzione internazionale per la salvaguardia della vita umana in mare (convenzione SOLAS) e, pertanto, è tenuta a rispettare i requisiti e le norme previsti dalle convenzioni internazionali applicabili.
([50]) *Commercial Yacht Code* (codice sugli yacht commerciali) emesso dalla Direzione della navigazione mercantile del Centro di Trasporto di Malta; http://www.transport.gov.mt/superyacht-registration/commercial-yacht-code
([51]) Il codice sugli yacht commerciali è stato notificato all'Organizzazione marittima internazionale come un accordo equivalente alle convenzioni internazionali.

(72) Il settore internazionale degli yacht commerciali è molto competitivo e gli yacht immatricolati nell'Unione/nel SEE, stanno affrontando una crescente concorrenza da parte di operatori di yacht commerciali stabiliti al di fuori del SEE. Paesi terzi offrono incentivi fiscali aziendali per immatricolare gli yacht presso di loro.

4.2.1.5. Applicazione dell'imposta sul tonnellaggio alle navi da rimorchio e da dragaggio

(73) Quando un'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo ottiene redditi da navi da rimorchio che sono navi soggette all'imposta sul tonnellaggio, detta organizzazione ha diritto unicamente a beneficiare del regime di imposta sul tonnellaggio in relazione a tale reddito che essa deriva da «attività di trasporto marittimo». I servizi di rimorchio all'interno di porti sono esclusi dal regime di imposta sul tonnellaggio. I rimorchiatori sono ammissibili soltanto quando viene confermato che la maggior parte del loro tempo di esercizio è spesa nel trasporto internazionale di merci, rispettando la soglia del 50 % stabilita negli Orientamenti sui trasporti marittimi ([52]).

(74) Le norme del 2012 sulla procedura interna escludono i rimorchiatori non oceanici dal regime di imposta sul tonnellaggio e chiariscono che tali navi non prescritte non possono semplicemente beneficiare del regime di imposta sul tonnellaggio, bensì devono anche soddisfare i requisiti contenuti nel regolamento fiscale. Il nuovo progetto di regolamento sulla tassazione delle navi mercantili afferma espressamente che affinché i rimorchiatori o le draghe possano beneficiare del regime devono essere immatricolati presso un registro UE/SEE. Sebbene tale condizione non fosse dichiarata chiaramente in precedenza, quest'ultimo requisito è sempre stato rispettato.

(75) Malta si è impegnata a recepire nei testi pertinenti l'esatta formulazione degli Orientamenti sui trasporti marittimi per quanto concerne le attività di rimorchio e dragaggio.

4.2.1.6. Applicazione dell'imposta sul tonnellaggio alle navi di servizio

(76) Malta ha spiegato che soltanto alcune navi di servizio/appoggio hanno beneficiato del regime di imposta sul tonnellaggio e si è trattato di navi polivalenti/portarinfuse ([53]).

(77) Malta sostiene che le navi di servizio/appoggio sono soggette allo stesso quadro operativo e normativo delle navi che effettuano trasporti marittimi (ai sensi degli Orientamenti sui trasporti marittimi), in termini di:

a) i requisiti tecnici, ivi compresi tutti gli strumenti e le normative internazionali pertinenti che disciplinano la struttura e la sicurezza delle navi e la protezione dell'ambiente, nonché le norme di classificazione;

b) equipaggio: queste navi sono dotate di equipaggio secondo la legislazione internazionale che si applica anche alle navi mercantili, in particolare la convenzione sulle norme relative alla formazione della gente di mare, al rilascio dei brevetti ed alla guardia dell'Organizzazione marittima internazionale (convenzione STCW) e la convenzione sul lavoro marittimo dell'Organizzazione internazionale del lavoro; i marittimi impiegati a bordo di queste navi sono soggetti ai medesimi requisiti di formazione e alle medesime condizioni di lavoro e di vita di coloro che sono impiegati a bordo di navi mercantili tradizionali;

c) contesto giuridico: gli armatori che gestiscono queste navi sono soggetti agli stessi vincoli giuridici in materia di sicurezza, responsabilità in caso di incidente o inquinamento e norme sulla concorrenza.

(78) Le navi di servizio devono affrontare la concorrenza di concorrenti internazionali che beneficiano di salari più bassi per gli equipaggi, tasse inferiori, programmi di manutenzione ridotti ecc.

(79) Inoltre, le navi di servizio contribuiscono al conseguimento degli obiettivi degli Orientamenti sui trasporti marittimi proprio come fanno altre navi (mercantili). Tali navi contribuiscono infatti allo sviluppo del settore marittimo e hanno un impatto positivo sull'occupazione e sul know-how marittimo nell'Unione.

(80) Malta si è impegnata a limitare le navi ammissibili a quelle che sono coinvolte nel trasporto internazionale di merci o passeggeri via mare in conformità con gli Orientamenti sui trasporti marittimi.

(81) Malta ha osservato che la Commissione ha già accettato che le navi posacavi, posatubi, di ricerca, nonché le navi gru possano beneficiare del regime di imposta sul tonnellaggio ([54]).

([52]) Sezione 3.1 degli Orientamenti sui trasporti marittimi.

([53]) Le navi polivalenti e portarinfuse sono impegnate nel trasporto marittimo così come definito negli Orientamenti sui trasporti marittimi. Le navi portarinfuse trasportano merci che devono essere caricate singolarmente e non in container intermodali.

([54]) Cfr. ad esempio il considerando 47 della decisione della Commissione del 27 aprile 2010 nel caso N 714/09, Paesi Bassi – *Uitbreiding tonnageregeling tot kabelleggers, pijpenleggers, onderzoeksschepen en kraanschepen* (Estensione del regime di imposta sul tonnellaggio a navi posacavi, posatubi, da ricerca e navi gru) (GU C 158 del 18.6.2010, pag. 2).

4.2.2. *Reddito che può beneficiare dell'imposizione sul tonnellaggio*

4.2.2.1. Ammissibilità dei servizi ausiliari forniti nel contesto del trasporto marittimo

(82) Il termine «attività ausiliarie» cui si fa riferimento nella definizione di «attività di trasporto marittimo», di cui all'articolo 85, primo comma, del regolamento fiscale, è sempre stato interpretato richiedere l'esistenza di uno stretto legame tra il trasporto internazionale di merci e passeggeri e l'attività ausiliaria. La possibilità che una determinata attività sia considerata accessoria viene esaminata caso per caso.

(83) Nel determinare se un'attività è ausiliaria si tiene in considerazione il commento all'articolo 8 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE («il commento»), ivi incluso il punto 4.2 di tale commento nel quale si afferma che, nel contesto del trasporto internazionale, il reddito derivato da operazioni ausiliarie costituisce un reddito derivato da attività che «apportano un contributo minore rispetto a[ll'esercizio di navi nel traffico internazionale] e sono così strettamente correlate a tale esercizio da non poter essere considerate un'attività separata o una fonte di reddito dell'impresa».

(84) Malta sottolinea che il trasporto di passeggeri include di norma svariati servizi complementari inclusi nel prezzo del biglietto. Tali servizi comprendono la fornitura di posti letto e ristorazione, nonché altri servizi che fanno parte delle aspettative dei passeggeri nel contesto del medesimo viaggio come i servizi di imbarco e sbarco. I passeggeri di grandi navi passeggeri si aspetterebbero anche di avere un cinema, un centro benessere, un parrucchiere e servizi simili. Tali servizi, così come i servizi di escursioni locali, devono essere considerati attività ausiliarie per l'attività di trasporto marittimo a condizione che il servizio pertinente rappresenti un servizio acquistato da terzi a condizioni di mercato. Malta ha anche sottolineato che è un requisito di legge fare sì che i negozi a bordo delle navi da crociera siano chiusi mentre le navi sono ormeggiate in porto.

(85) La vendita di biglietti rappresenta la principale fonte di entrate per gli operatori di navi da crociera e i profitti acquisiti a bordo sono una componente importante ma ausiliaria per la sostenibilità dell'attività di trasporto passeggeri. I rapporti sul settore stimano che la maggior parte delle entrate ricavate dalle navi da crociera (60 % o più) derivino dalla vendita di biglietti.

(86) Le norme del 2012 sulla procedura interna escludono espressamente dal regime di imposta sul tonnellaggio «le navi il cui scopo principale è fornire beni o servizi normalmente forniti a terra (ad esempio alberghi, supermercati o ristoranti galleggianti)» e casinò galleggianti o crociere casinò. Delle 26 navi passeggeri che hanno beneficiato del regime di imposta sul tonnellaggio 17 non offrono un servizio casinò o vendono beni di lusso.

(87) Malta ha presentato un impegno a fare in modo che all'entrata in vigore delle nuove norme sulla tassazione delle navi mercantili vengano esplicitamente escluse dalla possibilità di beneficiare del regime di imposta sul tonnellaggio diverse attività che potrebbero essere in concorrenza con imprese che operano a terra e che quindi non sono ammissibili a beneficiare di tale regime. Dette attività comprenderanno la vendita a bordo di beni o servizi non forniti abitualmente ai passeggeri, ad esempio, auto, elettrodomestici o bestiame oppure vacanze basate su navi nel contesto delle quali la nave rimane ormeggiata e non vi è alcun elemento di trasporto marittimo.

(88) Inoltre, Malta si è impegnata a limitare le entrate derivanti da attività ausiliarie ad un massimo del 50 % delle entrate lorde per ciascuna nave. La verifica della conformità da parte delle autorità fiscali sarà effettuata a livello di ciascuna nave all'interno di un gruppo.

(89) Le attività ausiliarie limitate che potranno beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio includeranno:

«a) il trasporto di passeggeri o merci in maniera diversa rispetto al trasporto a bordo di una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio gestita da un'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo, laddove:

i) esista un contratto unico con il cliente per un viaggio che include un tragitto su una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio; e

ii) il trasporto per il resto del viaggio è acquistato o ottenuto dall'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo tramite una fornitura che corrisponde a quella che avrebbe avuto luogo tra imprese indipendenti;

b) vendite e strutture normalmente offerte ai clienti da navi passeggeri marittime, tra le quali:

i) la vendita di bevande alcoliche, profumi e tabacco;

ii) il cambio di importi in valute diverse per spese personali;

iii) servizi per la salute e bellezza, centri benessere e servizi per il benessere;

c) servizi amministrativi e assicurativi direttamente connessi al trasporto di passeggeri o merci, ivi compreso nel contesto di un unico contratto di viaggio che include un tragitto su una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio;

d) la fornitura di vacanze, vendute al cliente nel contesto di un unico contratto, laddove

i) parte della vacanza preveda un tragitto a bordo di una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio gestita dall'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo e la parte rimanente si svolga a terra ("parte basata a terra");

ii) la parte basata a terra venga acquistata o ottenuta dall'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo tramite una fornitura in linea con le condizioni di mercato;

e) le attività di carico e scarico delle merci trasportate su una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio gestita dall'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo, nonché la fornitura da parte di detta organizzazione di strutture impiegate esclusivamente a tali fini;

f) il consolidamento o la rottura di merci trasportate su una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio gestita dall'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo, immediatamente prima o dopo il tragitto, qualora tale attività non sia correlata al trasporto;

g) il posizionamento temporaneo, sulla o presso la banchina, di merci trasportate su una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio gestita dall'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo, qualora tale attività non faccia parte di un'operazione di stoccaggio a lungo termine;

h) il noleggio o la fornitura a clienti di container per il trasporto di merci a bordo di una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio gestita dall'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo;

i) la fornitura di escursioni a favore dei passeggeri di una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio gestita dall'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo, nell'ambito della quale ciascuna cabina assegnata a un passeggero rimane disponibile per l'uso esclusivo da parte di quest'ultimo;».

(90) Inoltre, le seguenti entrate accessorie saranno soggette al tetto massimo previsto:

a) pubblicità e marketing, se tali attività corrispondono alla vendita di spazi pubblicitari a bordo di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio; e

b) strutture per scommesse o gioco d'azzardo normalmente offerte ai clienti da navi passeggeri marittime per l'intrattenimento a bordo e la vendita ai passeggeri di navi marittime di beni di lusso del tipo normalmente offerto a tali passeggeri, a condizione che il fatturato derivante da tali attività sia inferiore al 25 % delle entrate lorde della nave soggetta a imposta sul tonnellaggio.

(91) In base alle norme del 2012 sulla procedura interna, le attività ausiliarie specifiche delle navi, attualmente soggette all'imposta sul tonnellaggio a Malta, includono: i) l'esercizio di strutture di biglietteria e terminali passeggeri in relazione alle attività di trasporto marittimo soggette all'imposta sul tonnellaggio; ii) qualsiasi interesse o rendimento conseguito sul capitale circolante, laddove l'interesse/il rendimento sia impiegato ai fini del finanziamento dell'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo o delle sue attività di trasporto marittimo; iii) e/o l'acquisizione e la manutenzione di una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio. Nella futura legislazione tali attività continueranno a beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio ai sensi della voce «Altre attività ausiliarie riconosciute come ammissibili ai fini dell'imposta sul tonnellaggio da parte della Commissione europea», a condizione che ciò non determini entrate lorde complessive derivanti da entrate accessorie (sia specifiche delle navi che di altra natura) superiori al 50 % delle entrate soggette a imposta sul tonnellaggio di un'impresa beneficiaria.

(92) Da un riesame riguardante il periodo 2004-2016 svolto dal registro generale navale e dei marittimi è risultato che tutti coloro che hanno beneficiato del regime d'imposta sul tonnellaggio avevano rispettato il massimale del 50 %, in termini di entrate lorde in relazione alle attività ausiliarie. Particolare attenzione è stata prestata alle navi da crociera, data l'importanza di tali entrate. I controlli effettuati, per nave, sulle imprese beneficiarie dell'imposta sul tonnellaggio, hanno dimostrato che le entrate da attività ausiliarie erano ben inferiori al limite del 50 %. Malta ha successivamente confermato che dal maggio 2004 è stata osservata una soglia del 50 % per quanto riguarda le entrate accessorie. Le autorità maltesi hanno sottolineato altresì che i profitti di eventuali subappaltatori non sono mai stati ammessi a beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio.

4.2.2.2. Applicazione dell'imposta sul tonnellaggio alle entità che noleggiano navi ammissibili a scafo nudo

(93) Malta sostiene che, contrariamente ai locatori finanziari, gli armatori che noleggiano le navi a scafo nudo non sono estranei al settore del trasporto marittimo e detengono un certo livello di responsabilità per le loro navi.

(94) Quando la nave è coinvolta esclusivamente in attività ammissibili ed è gestita dall'armatore, l'intero reddito derivante dalla nave è soggetto all'imposta sul tonnellaggio. In tale contesto, Malta ritiene che si debba seguire lo stesso principio quando il reddito pertinente è ripartito tra l'armatore e l'operatore della nave, purché siano soddisfatte le condizioni necessarie (ivi compreso il pagamento dell'imposta sul tonnellaggio da parte di ciascuna delle parti). Malta sostiene che un approccio troppo severo in materia potrebbe spingere gli armatori a iscrivere le loro navi con bandiera di un paese al di fuori dell'Unione e portare a tariffe di noleggio delle navi più elevate per le società di navigazione dell'Unione.

(95) Nessuna delle navi noleggiate a scafo nudo accettate in passato a beneficiare del regime di imposta sul tonnellaggio era una nave noleggiata a scafo nudo a terzi, come dimostrato dalla panoramica relativa al periodo 2004-2016 presentata ai servizi della Commissione.

(96) Le navi noleggiate a scafo nudo rappresentano circa il 10 % delle navi che rientrano nel regime maltese di imposta sul tonnellaggio. I noleggi si sono verificati infragruppo ([55]).

(97) Al fine di assicurare che de iure non vi sia alcuna possibilità in futuro per i noleggiatori puri di navi (ivi compresi quelli che noleggiano piccoli yacht a persone fisiche) ([56]) di beneficiare del regime di imposta sul tonnellaggio, Malta ha assunto l'impegno di limitare l'ammissibilità delle operazioni di noleggio a scafo nudo a:

a) transazioni infragruppo ([57]);

b) transazioni di società di navigazione vere e proprie con terzi a causa di sovraccapacità a breve termine se la durata del noleggio non supera i tre anni e purché il tonnellaggio netto noleggiato a condizioni di scafo nudo a terzi sia inferiore al 50 % del tonnellaggio totale della società/del gruppo che beneficia dell'imposta sul tonnellaggio; il termine «eccesso di capacità a breve termine» si riferisce unicamente alle navi acquistate dall'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo al fine di svolgere le proprie attività di trasporto marittimo e non include le navi acquistate specificamente per fini di noleggio a scafo nudo.

4.2.2.3. Applicazione dell'imposta sul tonnellaggio ai servizi di trasporto forniti con navi noleggiate da altre società con equipaggio (noleggio a tempo/viaggio)

(98) Malta ha confermato che dal 2004 nessun beneficiario dell'imposta sul tonnellaggio a Malta ha svolto attività di noleggio a tempo o attività analoghe.

(99) Malta ha sottolineato, tuttavia, che la natura stessa del trasporto marittimo impone agli armatori di avere la possibilità di prendere decisioni flessibili e rapide per adattarsi agli sviluppi del mercato. Le autorità maltesi hanno sottolineato altresì che gli Orientamenti sui trasporti marittimi non prevedono una limitazione del tonnellaggio massimo che un'organizzazione può noleggiare con equipaggio per poter beneficiare degli aiuti concessi ai sensi degli Orientamenti stessi.

(100) Una flotta noleggiata a tempo è soggetta ai requisiti generali in materia di legame di bandiera previsti dal diritto maltese. Il requisito in materia di legame di bandiera si applica all'intera flotta soggetta a imposta sul tonnellaggio ([58]). Tutte le navi noleggiate a tempo/viaggio che sono state ammesse a beneficiare del regime maltese di imposta sul tonnellaggio dal maggio 2004 battono bandiera del SEE.

(101) Malta ha chiarito che richiederà ai nuovi entranti di avere almeno il 25 % della loro flotta soggetta a imposta sul tonnellaggio battente bandiera del SEE, in linea con l'approccio approvato dalla Commissione nel caso relativo all'imposta francese sul tonnellaggio ([59]).

4.2.3. *Applicazione della norma sul legame di bandiera*

(102) È solo dal 2010 che il regolamento fiscale consente anche alle navi non immatricolate nel SEE/nell'UE di beneficiare dell'imposizione sul tonnellaggio nel rispetto delle condizioni di cui al considerando 27. Di conseguenza la stragrande maggioranza della flotta maltese soggetta a imposta sul tonnellaggio (90 %) batte bandiera del SEE/dell'UE.

---

([55]) Un gruppo è definito come due o più società di navigazione possedute e controllate, direttamente o indirettamente, secondo una quota superiore al cinquanta per cento dalle medesime persone e in tutte le situazioni di controllo (indipendentemente dalla percentuale di proprietà) come definito nell'articolo 1 della settima direttiva 83/349/CEE del Consiglio, del 13 giugno 1983, basata sull'articolo 54, paragrafo 3, lettera g), del Trattato e relativa ai conti consolidati (GU L 193 del 18.7.1983, pag. 1) e nell'IFRS 10 «Bilancio consolidato».

([56]) Piccoli yacht che non corrispondono alla definizione di cui alla nota a piè di pagina 49.

([57]) Cfr. nota a piè di pagina 55.

([58]) Fatta eccezione per le navi noleggiate a scafo nudo.

([59]) Decisione (UE) 2015/667 della Commissione, del 4 febbraio 2015, relativa all'aiuto di stato SA.14551 (2013/C) al quale la Francia ha dato esecuzione per effetto della modifica delle condizioni di concessione degli aiuti a favore dei noleggiatori a tempo nel quadro del regime di imposta sul tonnellaggio (GU L 110 del 29.4.2015, pag. 15), considerando 46.

(103) Malta ha assunto l'impegno di esigere che ogni nuovo entrante disponga di almeno una quota pari al 25 % di navi battenti bandiera del SEE nella flotta soggetta a imposta sul tonnellaggio che lo stesso gestisce ([60]), quota che tale operatore dovrà mantenere o aumentare in conformità con la sezione 3.1 degli Orientamenti sui trasporti marittimi. Nel quadro di tale impegno, la quota della flotta battente bandiera del SEE beneficiaria dell'imposta sul tonnellaggio non deve diminuire in media nell'arco di un periodo di tre anni. Una deroga a tale obbligo sarà concessa soltanto se il 60 % della flotta soggetta a imposta sul tonnellaggio ([61]) gestita dalla società beneficiaria batte bandiera del SEE. Ogni volta che verrà aggiunta o rimossa una nave da una flotta che beneficia dell'imposta sul tonnellaggio verrà effettuata una verifica.

(104) Malta ha altresì presentato un impegno che prevede che l'intera gestione strategica e commerciale debba svolgersi all'interno del SEE.

(105) Le navi che non sono gestite commercialmente e strategicamente dal SEE saranno ammesse a beneficiare del regime dell'imposta sul tonnellaggio soltanto nel caso in cui battano bandiera del SEE, fatta eccezione per le navi date a noleggio a scafo nudo, secondo condizioni che prevedono il rispetto di talune limitazioni ([62]).

4.2.4. *Aliquote dell'imposta sul tonnellaggio*

(106) Malta ha sottolineato che il suo regime di imposta sul tonnellaggio si basa su un principio analogo a quello del medesimo regime attuato da Cipro ed approvato dalla Commissione nel 2010. Malta applica un'imposta annuale sul tonnellaggio sotto forma di una somma forfettaria che dipende dalla stazza della nave.

(107) Le aliquote dell'imposta sul tonnellaggio pagabile a Malta variano in base al tonnellaggio netto e all'età della nave. La tabella 3 fornisce un confronto tra il livello dell'imposta sul tonnellaggio dovuta a Malta rispetto ai regimi relativi all'imposta sul tonnellaggio attuati da Cipro e dalla Polonia e approvati dalla Commissione.

(108) Malta sottolinea che se si prendesse in considerazione la variazione dell'imposta dovuta così come determinata esclusivamente in base al tonnellaggio della nave ([63]), l'imposta annuale sul tonnellaggio stimata dovuta a Malta sarebbe molto simile a quella pagabile a Cipro e in Polonia:

*Tabella 3*

| Tonnellaggio Netto | Malta | Cipro | Polonia |
|---|---|---|---|
| 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) Malta sottolinea altresì che il calcolo dell'imposta sul tonnellaggio indicato per la Polonia nella tabella 3 presume che le navi saranno operative per 365 giorni l'anno. Le navi soggette al regime polacco d'imposta sul tonnellaggio che non operano per l'intero anno hanno diritto a una riduzione proporzionale. A Cipro, nel caso in cui una nave venga tenuta in rimessaggio per un periodo di almeno tre mesi, l'importo dell'imposta sul tonnellaggio dovuta per tale nave viene ridotto del 25 %.

([60]) Comprese le navi prese a noleggio (con equipaggio o a scafo nudo), ma escludendo le navi date a noleggio a scafo nudo.
([61]) Comprese le navi prese a noleggio (con equipaggio o a scafo nudo), ma escludendo le navi date a noleggio a scafo nudo.
([62]) Cfr. impegno 4 di cui all'allegato alla presente decisione.
([63]) Aliquota d'imposta normale che si applica alle navi appartenenti alla fascia di età più comune (10-15 anni).

(110) Malta offre una riduzione rispetto all'aliquota ordinaria dell'imposta sul tonnellaggio nel caso in cui la nave abbia meno di 10 anni. Allo stesso tempo, Malta aumenta l'imposta sul tonnellaggio dovuta quando la nave ha 15 anni o più. Tale norma mira infatti a incoraggiare gli armatori e gli operatori a immatricolare navi più giovani (e, quindi, più efficienti e rispettose dell'ambiente) e a scoraggiarli invece dall'immatricolare navi più vecchie. Poiché in genere è probabile che le navi più recenti siano più sicure, più efficienti e più rispettose dell'ambiente rispetto a quelle più vecchie, si ritiene che tale norma sostenga il primo obiettivo elencato nella sezione 2.2 degli Orientamenti sui trasporti marittimi, ossia, «realizzare un trasporto marittimo più sicuro, efficiente e rispettoso dell'ambiente». Ciò contribuisce anche agli obiettivi del 2020 in materia di attenuazione delle emissioni di gas a effetto serra adottati dall'UE.

(111) Malta ha sostenuto che l'aumento dell'aliquota dell'imposta sul tonnellaggio in considerazione dell'invecchiamento delle navi dovrebbe essere preso in considerazione quando si valuta l'aliquota nel suo complesso. Tuttavia, in ogni caso, date le riduzioni applicate in Polonia e a Cipro in relazione alle navi non in esercizio, anche con la riduzione applicata a Malta le aliquote risultano comparabili. Ai fini di un corretto raffronto Malta ha sostenuto che presupponendo che una nave sia in esercizio per il 75 % del tempo in Polonia, il confronto tra Malta e la Polonia sarebbe quello riportato nella tabella 4:

*Tabella 4*

| Tonnellaggio Netto | Polonia | Malta (nave di 0-5 anni) | Malta (nave di 5-10 anni) |
|---|---|---|---|
| **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) Per quanto riguarda la discrezionalità del ministro di «esentare, […] secondo le condizioni che egli riterrà opportune, qualsiasi nave o classe di navi dal pagamento della totalità o di parte delle tasse pagabili ai sensi del presente regolamento», Malta ha spiegato che tale norma si applica esclusivamente alle tasse annuali e di immatricolazione, denominate anche imposte sul tonnellaggio, e soltanto al fine di garantire flessibilità nei casi che coinvolgono circostanze umanitarie e filantropiche. Tale norma non è mai stata applicata.

(113) Per quanto concerne le riduzioni in considerazione dell'imposta sul tonnellaggio versata in un altro Stato, Malta ha spiegato che lo scopo della norma pertinente è la prevenzione della doppia imposizione. Un'entità che è stata assoggettata all'imposta sul tonnellaggio in relazione a una nave in un altro paese non dovrebbe quindi essere obbligata a pagare nuovamente l'intera imposta sul tonnellaggio a Malta. Il sistema di esenzione dalla doppia imposizione sul tonnellaggio concessa da Malta si basa sul metodo del credito ordinario che si applica anche nel contesto delle imposte sul reddito. Malta ha fatto riferimento a precedenti dichiarazioni della Commissione in merito coerenti con questo approccio ([64]).

(114) L'esenzione dalla doppia imposizione è limitata al valore più basso dell'imposta sul tonnellaggio effettiva sostenuta per la nave al di fuori da Malta o il 75 % dell'imposta maltese sul tonnellaggio che sarebbe dovuta prima della concessione di qualsiasi credito. L'esenzione è concessa soltanto per l'imposta sul tonnellaggio pagata per la medesima nave dalla medesima organizzazione autorizzata di trasporto marittimo in un altro Stato membro.

([64]) Comunicazione della Commissione «Verso un mercato interno senza ostacoli fiscali», COM(2001) 582 final, del 23 ottobre 2001 e comunicazione della Commissione «Coordinamento dei sistemi di imposizione diretta degli Stati membri nel mercato interno», COM (2006) 823 final, del 19 dicembre 2006.

4.2.5. *Misure di separazione*

(115) Malta sostiene che le misure di separazione contenute nel regolamento fiscale dissuadano in maniera efficace gli abusi e impediscano effetti di trasferimento su attività non ammissibili.

(116) Il regolamento fiscale impone a un'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo l'obbligo di mantenere una tenuta contabile separata che distingua il reddito e i guadagni derivanti da attività di trasporto marittimo da altre fonti di reddito. Inoltre, un'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo è tenuta altresì a redigere bilanci conformi ai principi internazionali d'informativa finanziaria (IFRS) approvati dall'Unione e a sottoporli a revisioni contabili da parte di un esperto contabile iscritto all'albo.

(117) La mancata tenuta di una contabilità separata comporterà l'impossibilità automatica per un'organizzazione di trasporto marittimo di beneficiare di una qualsiasi delle esenzioni fiscali previste.

(118) Un'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo ha l'obbligo di registrarsi presso il ministro responsabile delle finanze, nel caso in cui intenda beneficiare del regime di imposta sul tonnellaggio.

(119) Una simile organizzazione che trae vantaggi dal regime sull'imposta sul tonnellaggio è tenuta a presentare una dichiarazione dei redditi annuale che evidenzi chiaramente la suddivisione tra il reddito ammissibile e quello non ammissibile. In situazioni nelle quali l'intero reddito di un'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo rientra nell'ambito di applicazione del regime sull'imposta sul tonnellaggio, in sostituzione di una dichiarazione dei redditi, detta organizzazione ha la possibilità di presentare una dichiarazione rilasciata da una persona qualificata indipendente da detta organizzazione che deve essere un esperto contabile o un revisore contabile iscritto all'albo oppure una persona abilitata a esercitare la professione di avvocato. Sono previste sanzioni severe in caso di dichiarazioni false o colpa grave in relazione a tali obblighi.

(120) Le perdite derivanti da attività soggette all'imposta sul reddito non possono essere compensate rispetto all'imposta sul tonnellaggio dovuta.

(121) Un'organizzazione di trasporto marittimo non può decidere se aderire o meno al regime maltese di imposta sul tonnellaggio a seconda che abbia profitti o perdite imponibili. A meno che l'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo non opti per procedere in maniera diversa, rientra nell'ambito di applicazione del regime di imposta sul tonnellaggio; mentre qualora decida di non aderire al regime, tale decisione è irrevocabile ([65]).

(122) Nessuna organizzazione di trasporto marittimo maltese può avere una parte delle sue navi soggetta al regime di imposta sul tonnellaggio e una parte soggetta al regime di imposta sul reddito ([66]).

(123) L'articolo 51 della legge sull'imposta sul reddito contiene disposizioni antiabuso di ampia portata destinate a contrastare accordi e regimi artificiosi volti ad ottenere qualsiasi vantaggio fiscale ingiustificato. Questa norma generale antiabuso rispetta la raccomandazione della Commissione, del 6 dicembre 2012, sulla pianificazione fiscale aggressiva ([67]). Le misure antiabuso sono sostenute da sanzioni severe imposte in caso di violazioni. Di conseguenza, in tali circostanze, oltre al pagamento dell'imposta non pagata, vengono imposti interessi secondo un tasso dello 0,54 % mensile (ossia del 6,48 % annuo), oltre a sanzioni supplementari secondo un tasso pari a fino l'1,5 % mensile (ossia il 18 % annuo) rispetto a detto importo non pagato.

(124) Le norme sulla deducibilità delle spese contenute nella legge sull'imposta sul reddito richiedono l'esistenza di un legame diretto tra una spesa e il reddito che essa produce. L'articolo 14, primo comma, della legge sull'imposta sul reddito consente di dedurre una spesa soltanto se la stessa è «sostenuta interamente ed esclusivamente nella produzione del reddito». Di conseguenza, non è possibile richiedere detrazioni per spese sostenute per generare profitti esenti (ivi compresi quelli soggetti all'imposta sul tonnellaggio) rispetto ad altri tipi di reddito imponibile.

(125) Tutte le organizzazioni autorizzate di trasporto marittimo sono tenute a conservare registrazioni adeguate e sufficienti dei propri redditi e delle proprie spese al fine di consentire un agevole accertamento del rispettivo reddito e delle detrazioni consentite.

([65]) Articolo 6 del regolamento fiscale.
([66]) Articolo 6 del regolamento fiscale.
([67]) GU L 338 del 12.12.2012, pag. 41.

(126) Malta ha presentato l'impegno di chiedere ai beneficiari dell'imposta sul tonnellaggio di presentare dichiarazioni di conformità annuali obbligatorie per tutti i parametri controllabili quali ad esempio il tipo di nave, le attività effettuate con la nave, il tonnellaggio netto, i giorni in servizio, la bandiera, i tipi di esercizio e il rispetto del massimale di aiuto.

### 4.3. **Trattamento fiscale dei dividendi in relazione alle partecipazioni in società di navigazione**

(127) Malta ha spiegato il funzionamento del sistema fiscale generale maltese. Ai sensi di tale sistema, i dividendi pagati agli azionisti da imprese maltesi non comportano alcuna responsabilità di dichiarazione di tali dividendi ([68]) né di pagare imposte in relazione agli stessi ([69]). Tale sistema si applica senza eccezioni a tutti i settori.

### 4.4. **Esenzione dalla tassazione delle plusvalenze derivanti dalla vendita o dal trasferimento di navi**

(128) Malta fa riferimento alla legislazione maltese pertinente che richiede che una nave sia una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio per poter beneficiare dell'esenzione fiscale ([70]).

(129) Inoltre Malta spiega che soltanto le vendite e le transazioni relative a navi soggette all'imposta sul tonnellaggio acquistate e vendute da società di navigazione mentre dette imbarcazioni erano soggette all'imposta sul tonnellaggio hanno beneficiato dell'esenzione fiscale in passato. Inoltre, a Malta la decisione di abbandonare il regime dell'imposta sul tonnellaggio è irrevocabile.

### 4.5. **Esenzione dalla tassazione delle plusvalenze relative alle partecipazioni in società di navigazione**

(130) Malta ha affermato che, al fine di garantire la competitività e l'attrattiva dei registri europei rispetto a quelli di paesi terzi, gli armatori (ossia gli azionisti) dovrebbero poter godere dei frutti delle attività di trasporto marittimo svolte.

(131) Ai sensi dell'articolo 12, primo comma, lettera c), punto ii) della legge sull'imposta sul reddito, qualsiasi guadagno o profitto maturato o derivato da una persona non residente a Malta in relazione a un trasferimento di azioni o titoli in una società, che non è una società immobiliare, è esente da imposta, a condizione che il titolare effettivo del guadagno sia una persona non residente a Malta e che tale persona non sia posseduta e controllata da una o più persone fisiche che risiedono abitualmente a Malta. Inoltre si applica un'esenzione della partecipazione ai sensi dell'articolo 12, primo comma, lettera u), punto 1), della legge sull'imposta sul reddito, il quale stabilisce che qualsiasi reddito o guadagno ottenuto da un'impresa registrata a Malta come conseguenza della detenzione di una partecipazione o del trasferimento di tale partecipazione è esente dall'imposta.

(132) Gli accordi in materia di doppia imposizione stipulati da Malta, in linea con le disposizioni dell'articolo 13, paragrafo 5, del modello di convenzione fiscale dell'OCSE, attribuiscono il diritto di tassare tali plusvalenze al paese di residenza della persona. Malta ha stipulato trattati in materia di doppia imposizione con tutti gli Stati membri del SEE.

(133) L'unica transazione di trasferimento di azioni che ha coinvolto un azionista maltese dall'adesione di Malta all'Unione europea ha avuto luogo nel 2006. Tale transazione ha riguardato il trasferimento di azioni in […]. Il vantaggio derivante dall'esenzione fiscale pertinente è stato ben inferiore alla soglia de minimis ([71]) che comporta un importo di aiuto massimo — teorico — inferiore a 1 400 EUR in considerazione del prezzo di vendita, anche conteggiato unitamente al vantaggio ottenuto dalla corrispondente esenzione dall'imposta per quanto riguarda la transazione con navi. L'azionista non ha ricevuto ulteriori aiuti nel periodo in questione e non ha nemmeno beneficiato dell'imposta sul tonnellaggio ([72]).

(134) Tutte le transazioni relative ad azioni effettuate altrimenti dal 2004 avrebbero invece beneficiato dell'esenzione dalla tassa sulle plusvalenze per i non residenti, sancita dall'articolo 12, primo comma, lettera c), punto ii), della legge sull'imposta sul reddito.

(135) Malta si è impegnata a rimuovere l'attuale esenzione, specifica per il settore, a favore di residenti maltesi rispetto alla tassazione delle plusvalenze derivanti dalla vendita di partecipazioni in società di navigazione.

---

([68]) Articolo 68, primo comma, lettera a), della legge sull'imposta sul reddito.
([69]) Articolo 68, primo comma, lettera b), della legge sull'imposta sul reddito.
([70]) Articolo 3, primo comma, lettera b) e quarto comma, del regolamento fiscale.
([71]) Regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti «*de minimis*», GU L 352 del 24.12.2013, pag. 1.
([72]) Le società di navigazione attive soltanto nelle acque territoriali maltesi non possono beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio, cfr. considerando 52.

### 4.6. **Esenzione dalla tassazione di interessi o altri redditi in relazione al finanziamento di società di navigazione o di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio**

(136) L'articolo 3, secondo comma, del regolamento fiscale stabilisce che «nessuna imposta ai sensi di tale legge [la legge sull'imposta sul reddito] è dovuta da nessuna persona su interessi o altri redditi pagabili a detta persona in relazione a qualsiasi finanziamento delle operazioni […] di organizzazioni autorizzate di trasporto marittimo o al finanziamento di qualsiasi nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio […]». Tale esenzione non viene concessa automaticamente, bensì su richiesta. Malta ha confermato che nessuna impresa ha mai ottenuto tale esenzione. Le autorità maltesi hanno confermato che tale esenzione non è mai stata concessa anche dopo l'adesione di Malta all'Unione europea e che «nessuna impresa si è avvalsa di tale beneficio».

(137) Malta si è impegnata a cancellare l'articolo 3, secondo comma, del regolamento fiscale.

### 4.7. **Assenza di diritti da corrispondere per quanto concerne le transazioni relative a navi**

(138) Malta ha sostenuto che le disposizioni contenute nel regolamento fiscale che stabiliscono il non assoggettamento ad alcun diritto da versare per quanto riguarda talune transazioni relative a navi ([73]) hanno natura informativa. Infatti tali norme non prevedono alcun vantaggio a favore delle società di navigazione in quanto dette transazioni relative a navi non sono soggette a diritti ai sensi della legge sui diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti, poiché, in generale, tali diritti sono esigibili soltanto su trasferimenti di titoli negoziabili, beni immobili, vendite all'asta e polizze assicurative.

### 4.8. **Esenzione da diritti su documenti e trasferimenti**

(139) Analogamente a quanto visto nel caso delle plusvalenze derivanti dalla vendita di azioni, Malta ha spiegato che l'esenzione da diritti ([74]) di cui all'articolo 5 del regolamento fiscale non ha avuto un impatto significativo nel periodo dal 2004, dato l'assetto azionario delle società soggette all'imposta sul tonnellaggio e date le esenzioni generali esistenti ai sensi legge sui diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti.

(140) In base all'articolo 47, terzo comma, lettera d) e all'articolo 47, quarto comma, della legge sui diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti, non si applica alcun diritto alle transazioni che coinvolgono titoli di una società nella quale più della metà del capitale azionario ordinario, dei diritti di voto e dei diritti ai profitti sono detenuti da persone che non sono residenti a Malta e non sono posseduti o controllati direttamente o indirettamente da persone residenti a Malta, a condizione che la società abbia la maggior parte dei suoi interessi commerciali al di fuori di Malta. I trasferimenti effettuati su base infragruppo nell'ambito di esercizi di ristrutturazione di gruppo, tra società la cui maggioranza è detenuta e controllata dai medesimi azionisti, beneficiano di un'esenzione ai sensi dell'articolo 42, primo comma, lettera b), di tale legge.

(141) Malta ha confermato che dal 2004 ha avuto luogo soltanto una transazione non rientrante nell'esenzione generale dai diritti di cui al considerando 140, relativa ad azioni possedute da un azionista maltese. In termini di vantaggi fiscali, tale transazione non ha superato la soglia *de minimis*, nemmeno dopo aver aggiunto il beneficio dell'esenzione dalla tassazione sulle plusvalenze ([75]).

(142) Malta, ha presentato l'impegno a sopprimere l'esenzione di cui all'articolo 5 del regolamento fiscale nei confronti dei residenti maltesi.

### 4.9. **Entrata in vigore degli impegni**

(143) Malta si è impegnata affinché le nuove norme che renderebbero le misure oggetto della presente decisione compatibili con il mercato interno entrino in vigore entro tre mesi dalla data della presente decisione. Dal momento dell'adozione della presente decisione e fino all'entrata in vigore degli impegni, Malta si è impegnata a continuare a gestire il regime di imposta sul tonnellaggio e le altre misure oggetto della presente decisione in maniera tale da evitare il pagamento di aiuti incompatibili che dovrebbero poi essere recuperati presso i beneficiari.

([73]) L'articolo 5 del regolamento fiscale stabilisce che non è prevista alcuna imposta per: l'immatricolazione o il trasferimento di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio; la cessione di diritti su navi; e la registrazione di ipoteche o altri oneri. A tale proposito cfr. anche i considerando 40 e seguenti.

([74]) L'esenzione riguarda in particolare i diritti sull'immatricolazione di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio e di ipoteche, nonché sul trasferimento di azioni (cfr. considerando 41).

([75]) Cfr. considerando 133.

### 4.10. **Legittimo affidamento, certezza del diritto, status del regime di aiuto esistente**

(144) Malta ha sostenuto che il regime dovrebbe essere trattato come un aiuto esistente e che sussiste un legittimo affidamento in tal senso da parte di Malta e delle organizzazioni di trasporto marittimo.

(145) Il regime di imposta sul tonnellaggio di Malta e le misure di accompagnamento sono stati stabiliti nel 1973. A tale riguardo Malta ha presentato le parti pertinenti della legge sulle navi mercantili del 1973 nella sua versione originale ([76]) e in particolare gli articoli 85 e 86 che definiscono le navi esenti e il reddito esente dall'imposta sul reddito.

(146) Malta sostiene che queste misure di aiuto sono state sottoposte al processo di screening di preadesione. Le questioni relative alla concorrenza connesse ai trasporti, ivi inclusa l'imposta sul tonnellaggio, sono state esplicitamente incluse nel capitolo «Trasporti» durante i negoziati di adesione. Malta sottolinea che il regime di imposta sul tonnellaggio non è stato segnalato come problematico dalla Commissione all'epoca. Malta afferma, con riferimento alla corrispondenza, che le informazioni da essa fornite in merito a questo regime si erano rivelate soddisfacenti per la Commissione. Le autorità maltesi fanno riferimento in particolare alla riunione della conferenza di adesione di Malta all'Unione europea tenutasi il 26 ottobre 2001, nell'ambito della quale, stando alle loro annotazioni, era stato convenuto di raccomandare la chiusura provvisoria dei negoziati sul capitolo dei trasporti. Malta afferma che, al pari delle organizzazioni di trasporto marittimo che hanno beneficiato del regime di imposta sul tonnellaggio, ha sempre inteso e ritenuto che il regime fosse pienamente in linea con gli Orientamenti sui trasporti marittimi.

(147) La legislazione maltese pertinente, la legge sulle navi mercantili e il regolamento fiscale, sono stati comunicati alla Commissione prima del 31 agosto 2004 come richiesto dall'atto di adesione ([77]). Il regime di imposta sul tonnellaggio è stato comunicato alla Commissione nel documento CONF-M 51/00 del 19 ottobre 2000, integrato dal documento CONF-M 65/01 del 18 settembre 2001.

(148) La legislazione pertinente non è cambiata tra la data di adesione e il 1º maggio 2007. Le disposizioni nazionali sono state modificate soltanto nel 2010 per recepire i principi introdotti dalla comunicazione della Commissione che fornisce orientamenti in merito agli aiuti di Stato alle società di gestione navale (gli «Orientamenti sulla gestione navale») ([78]).

(149) Malta ha ricordato alla Commissione che il regime di imposta sul tonnellaggio non è stato menzionato tra i regimi che dovevano essere adeguati quando il periodo di tre anni concesso dal trattato di adesione per modificare le misure di aiuto esistenti stava per scadere e che, pertanto, le autorità maltesi consideravano il regime un aiuto esistente. Nella sua lettera del 24 aprile 2007, la Commissione ha menzionato soltanto due misure di aiuto: obbligo di servizio pubblico — Gozo Channel Co Ltd e Public Service Obligation Sea Malta Co Ltd.

## 5. **OSSERVAZIONI PRESENTATE DA TERZI**

(150) Come indicato al considerando 3, sono pervenute osservazioni da sei interessati e un dipendente del settore marittimo tedesco che desidera rimanere anonimo. Tali osservazioni sono sintetizzate nei considerando dal 151 al 177.

### 5.1. **Navi che possono beneficiare dell'imposizione sul tonnellaggio**

(151) L'Associazione degli armatori della Comunità europea («ECSA») concorda con la valutazione iniziale della Commissione secondo la quale i pescherecci, gli impianti di trivellazione del petrolio e le imbarcazioni da diporto non commerciali non dovrebbero beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio.

### 5.2. **Applicazione dell'imposta sul tonnellaggio alle chiatte**

(152) Il Malta International Shipping Council ha sottolineato che le chiatte non motorizzate trasportano merci mentre il rimorchiatore assicura che le merci raggiungano la sua destinazione. Di conseguenza, tale attività costituirebbe un unico esercizio e ciascuna nave dovrebbe beneficiare dell'imposizione sul tonnellaggio.

---

([76]) Come modificata dalla legge XXIV del 1986 e con l'aggiunta dell'articolo 85 A che autorizza il ministro responsabile ad accettare come navi «esenti» anche quelle inferiori a 1 000 tonnellate nette.

([77]) Atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica ceca, della Repubblica di Estonia, della Repubblica di Cipro, della Repubblica di Lettonia, della Repubblica di Lituania, della Ungheria, della Repubblica di Malta, della Repubblica di Polonia, della Repubblica di Slovenia e della Repubblica slovacca e agli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione europea («atto di adesione») (GU L 236 del 23.9.2003, pag. 33).

([78]) GU C 132 dell'11.6.2009, pag. 6.

5.3. **Applicazione dell'imposta sul tonnellaggio alle navi da crociera**

(153) Il Malta International Shipping Council ha sottolineato che l'esercizio di navi da crociera è sinonimo di trasporto di passeggeri.

(154) L'ECSA ha affermato che lo scopo principale delle navi da crociera è il trasporto marittimo, nonostante si ricorra allo stesso per finalità di diporto. Tale associazione ha sottolineato altresì che le navi da crociera sono soggette al medesimo controllo e alla medesima regolamentazione delle altre grandi navi oceaniche e che i loro marittimi devono soddisfare gli stessi requisiti di certificazione. Sono inoltre navi soggette al medesimo controllo della bandiera e dello Stato di approdo e alle medesime convenzioni internazionali di tutte le altre navi che viaggiano a livello internazionale. Il settore delle crociere ha contribuito in maniera significativa al conseguimento degli obiettivi degli Orientamenti sui trasporti marittimi. Tuttavia, il settore delle crociere è soggetto a vincoli alla competitività imposti dall'esterno dell'Unione. Nella misura in cui una parte contraente dell'accordo SEE o uno Stato membro impone tasse (o altri costi) che non sono imposti da altri paesi, tale Stato membro può prevedere un movimento di navi che andranno a battere bandiera in un altro Stato nel quale il costo complessivo è inferiore.

5.4. **Applicazione dell'imposta sul tonnellaggio agli yacht commerciali**

(155) Il Malta International Shipping Council, la Camera di commercio, dell'impresa e dell'industria di Malta, nonché la Super Yachts Industry Network - Malta hanno sottolineato che gli yacht commerciali sono attivi nel trasporto di passeggeri, dove esiste una notevole concorrenza internazionale con centri off-shore per attirare l'attività di costituzione di società di proprietà e l'immatricolazione di yacht commerciali.

5.5. **Applicazione dell'imposta sul tonnellaggio alle navi di servizio**

(156) L'ECSA ha insistito sul fatto che non dovrebbe esserci un elenco definitivo ed esclusivo di tipi di navi ammissibili. L'associazione ha sostenuto che non vi è alcuna differenza reale tra le attività di «servizio» e quelle di «trasporto», essendo tutte attività di trasporto marittimo commerciale. Ha accolto inoltre con favore il riconoscimento da parte della Commissione dell'ammissibilità di talune navi di servizio (ad esempio le navi posacavi) a beneficiare dell'aiuto di Stato.

5.6. **Reddito che può beneficiare dell'imposizione sul tonnellaggio**

5.6.1. *Tassazione delle plusvalenze derivanti dalla vendita di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio*

(157) L'ECSA ha affermato che i profitti derivati dall'acquisto e dalla vendita di attivi connessi alle normali operazioni di un operatore marittimo dovrebbero essere esclusi dall'imposta sul tonnellaggio qualora un'impresa non svolga altre attività oltre all'acquisto e alla vendita di attivi del settore navale. In tal caso, l'impresa stessa non può essere considerata svolgere servizi di trasporto marittimo.

(158) L'ECSA ha affermato che le plusvalenze derivanti dalle vendite di navi dovrebbero anch'esse beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio per le navi acquistate prima dell'adesione al regime di imposta sul tonnellaggio e che pertanto i regimi di tassazione sul tonnellaggio dovrebbero includere disposizioni transitorie giuste ed eque che tengano conto di eventuali crediti fiscali maturati nel periodo antecedente all'applicazione dell'imposta sul tonnellaggio.

5.6.2. *Applicazione dell'imposta sul tonnellaggio ai servizi ausiliari forniti nel contesto del trasporto marittimo*

(159) Secondo l'ECSA le attività ausiliarie dovrebbero costituire una parte normale del servizio di trasporto marittimo offerto da un'organizzazione di trasporto marittimo. L'associazione sostiene che non sia necessario definire «attività ausiliarie» ai fini dell'applicazione degli Orientamenti sui trasporti marittimi, bensì che si debba demandare agli Stati membri una loro interpretazione dettagliata sotto il controllo della Commissione.

(160) L'ECSA concorda con la Commissione quando quest'ultima sostiene che i servizi offerti da istituti finanziari alle società di navigazione che si trovano a beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio (come ad esempio prestiti e garanzie) non dovrebbero essere considerati come «attività ausiliarie» ammissibili.

(161) Qualora l'unica attività di una società consista nell'esercizio di navi ammissibili, allora tutti i profitti derivanti dall'attività di esercizio delle navi dovrebbe cadere all'interno della separazione attuata fintantoché le attività aziendali sono in accordo con le consuetudini e le pratiche del settore.

(162) L'ECSA ha rilevato che molte società addebitano i loro servizi in maniera inclusiva e questo approccio di ampia portata consentirebbe loro di evitare l'obbligo di effettuare calcoli arbitrari ai fini della ripartizione dei profitti. Tale associazione ha sottolineato che detto approccio di ampia portata è sostenuto dal modello di convenzione fiscale dell'OCSE.

(163) L'ECSA ha affermato inoltre che i servizi addebitati separatamente rappresentano un elemento necessario e normale nella gestione economica della maggior parte dei servizi di trasporto marittimo di passeggeri. Senza di essi l'attività di trasporto marittimo non sarebbe attraente per i clienti e non sarebbe praticabile per le società di navigazione; di conseguenza, tali servizi dovrebbero beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio.

(164) Per quanto riguarda le attività legate alle crociere, il pacchetto di trasporto include anche una serie di servizi offerti durante il viaggio che costituiscono parte delle aspettative dei passeggeri. L'ECSA ha sostenuto che tali attività includono servizi di comunicazione, bar, cambio valuta, escursioni a terra, opportunità di fare acquisti, servizi per la salute e la bellezza, nonché intrattenimento. In alcuni casi, come in quello delle escursioni a terra, tali attività ausiliarie rappresentano un servizio acquistato dalla compagnia di crociera (si tratta di norma di servizi «confezionati» da agenti locali che li vendono alla compagnia di crociera) e quindi dovrebbero essere inclusi come attività ammissibili.

(165) L'ECSA riconosce il principio di evitare la concorrenza sleale con le imprese nazionali a terra, constatando che l'utilizzo di navi principalmente come supermercati, casinò o hotel statici galleggianti non sarebbe accettabile.

(166) Il Malta International Shipping Council ha presentato dichiarazioni analoghe su pacchetti crociera e passeggeri.

5.6.3. *Applicazione dell'imposta sul tonnellaggio alle entità che noleggiano navi ammissibili a scafo nudo*

(167) L'ECSA ha sostenuto che gli Stati membri dovrebbero decidere se introdurre eventuali restrizioni, tenendo conto, ad esempio, di come sono organizzati il settore del trasporto marittimo nazionale e il settore marittimo generale.

(168) L'Associazione degli armatori norvegesi ha spiegato che il noleggio a scafo nudo è un accordo comune per le società di navigazione. Tuttavia, di solito solo una piccola percentuale del tonnellaggio totale delle società di navigazione viene noleggiata a scafo nudo. Vi sono poche società che possiedono soltanto navi noleggiate a scafo nudo. Se il reddito derivante dal noleggio a scafo nudo non fosse completamente esente da tasse, gli armatori con sede nel SEE non sarebbero in grado di fornire tariffe di noleggio competitive. Inoltre, le imprese che servono l'industria petrolifera e del gas e che operano in mercati stranieri separano di norma la proprietà della nave e le attività operative al fine di essere competitive nello Stato nel quale operano. Spesso il noleggio a scafo nudo è l'unica possibilità per accedere a mercati esteri protetti. Inoltre, quando il noleggiatore è un'impresa correlata al settore del petrolio, spesso il noleggiatore dispone di una propria organizzazione interna di servizi di gestione tecnica delle navi e di gestione dell'equipaggio che desidera impiegare. Vi sono altresì territori nei quali il rischio legato al costo e alla disponibilità dell'equipaggio, quello legato al costo e all'accesso tempestivo alle riparazioni navali e ad altre necessità connesse all'esercizio della nave sono considerati inaccettabili e pertanto si preferisce ricorrere ad accordi di noleggio a scafo nudo.

(169) L'associazione degli armatori norvegesi sostiene che consentire alle società soggette a imposizione sul tonnellaggio di effettuare il noleggio di navi a scafo nudo non porterà ad un aumento dell'aiuto di Stato a favore del settore del trasporto marittimo ([79]). Il reddito del trasporto marittimo esentato dalle imposte sarebbe semplicemente suddiviso tra l'impresa proprietaria della nave, che la cede a noleggio, e l'impresa che gestisce la nave (per l'impresa che gestisce la nave il reddito esentasse viene ridotto con il noleggio a scafo nudo, che è un reddito esente da imposte per l'impresa proprietaria della nave).

(170) Il Malta International Shipping Council ha sostenuto che la proprietà della nave e l'esercizio della stessa debbano essere considerati come un tutt'uno. La proprietà della nave e le attività di gestione della stessa possono infatti essere svolte dalla medesima organizzazione. Altre volte entità diverse si concentrano soltanto su una di queste attività. Le diverse entità sostengono tutte dei costi ed hanno delle responsabilità, ivi inclusa quella di fare sì che l'esercizio primario sia gestito in maniera sicura ed efficiente. L'associazione sottolinea inoltre che il diritto maltese e quello internazionale impongono pesanti obblighi e responsabilità in capo all'armatore anche quando la nave viene noleggiata a scafo nudo. Di conseguenza, se una nave noleggiata è impegnata nel trasporto internazionale di merci e passeggeri, tanto il proprietario quanto il noleggiatore dovrebbero essere inclusi nel regime di imposta sul tonnellaggio.

([79]) Rispetto allo scenario nel quale la proprietà e la gestione operativa della nave sono funzioni svolte dalla medesima organizzazione.

5.6.4. *Applicazione dell'imposta sul tonnellaggio alla locazione finanziaria di navi con equipaggio (noleggio a tempo/viaggio)*

(171) L'ECSA ha sottolineato che l'attività di noleggio crea occupazione diretta e indiretta per numerosi professionisti del trasporto marittimo in tutta Europa e un approccio flessibile contribuisce a mantenere le sedi delle società di navigazione all'interno dell'UE.

(172) Per quanto riguarda alcune delle decisioni della Commissione che richiedevano che una quota minima della propria attività di trasporto marittimo per i noleggiatori a tempo beneficiasse dell'imposizione sul tonnellaggio, l'ECSA ha sostenuto che tale requisito dovrebbe essere reso meno severo.

(173) Secondo l'Associazione degli armatori norvegesi, per ragioni commerciali, la maggior parte delle società di navigazione sono rappresentate in numerosi *hub* marittimi in tutto il mondo, e se un'organizzazione di trasporto marittimo internazionale porta avanti una strategia che prevede l'aumento della quota di navi noleggiate a tempo nella sua flotta, può farlo indipendentemente da eventuali limitazioni imposte nei regimi europei di imposta sul tonnellaggio. Infatti, potrà farlo semplicemente attraverso una filiale stabilita in un paese non appartenente al SEE.

### 5.7. **Norma del legame di bandiera**

(174) L'ECSA ha sostenuto che, in sostanza, gli Orientamenti sui trasporti marittimi contengono un grado pragmatico di flessibilità per quanto riguarda l'uso delle bandiere degli Stati membri e questo aspetto non dovrebbe essere reso più severo.

### 5.8. **Norme in materia di separazione**

(175) L'ECSA ha sottolineato che i regimi di imposta sul tonnellaggio devono fornire una definizione chiara delle attività ammissibili.

(176) Un operatore marittimo può portare all'interno dell'ambito oggetto di separazione l'attività di servizi di «acquisto» da altre imprese ma non i profitti derivanti dallo svolgimento di altre attività commerciali. Questo principio di libera concorrenza è comunemente impiegato nell'amministrazione dell'imposta in esame ed è noto come requisito per la determinazione dei prezzi di trasferimento. Ad esempio: se l'operatore di una nave fornisce servizi di terra quali il trasporto su strada o la sistemazione in albergo come parte di un pacchetto, qualsiasi ricarico che essa addebita sui servizi, in eccesso rispetto al normale prezzo di vendita, dovrebbe rientrare nell'applicazione dell'imposta sul tonnellaggio. Di conseguenza, se i servizi vengono forniti a prezzi di mercato da una terza parte, qualsiasi profitto l'operatore ne ricavi ricadrà all'interno dell'ambito di separazione. Tuttavia, se i servizi sono forniti dall'interno del gruppo dell'operatore della nave, saranno soggetti a determinazione dei prezzi di trasferimento e i profitti derivanti dall'attività di trasporto su strada o di sistemazione in albergo saranno esclusi dall'imposta sul tonnellaggio — soltanto il ricarico calcolato su tali servizi di gruppo potrà beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio.

### 5.9. **Esenzione dalla tassazione dei profitti derivanti dal finanziamento di società di navigazione**

(177) L'ECSA ha concordato con la Commissione quando quest'ultima ha sostenuto che i servizi offerti da istituti finanziari alle società di navigazione che beneficiano dell'imposta sul tonnellaggio (come ad esempio prestiti e garanzie) non dovrebbero essere considerati come «ammissibili» o come «attività ausiliarie».

## 6. **OSSERVAZIONI DI MALTA IN MERITO ALLE OSSERVAZIONI PRESENTATE DA TERZI**

(178) Malta ritiene che dalla maggior parte delle osservazioni pervenute in merito al caso emerga chiaramente che esiste una soddisfazione generale in merito all'applicazione degli Orientamenti sui trasporti marittimi a Malta. Le autorità maltesi hanno osservato che gli interessati non hanno sollevato obiezioni e hanno sostenuto il regime attuale.

## 7. **VALUTAZIONE DELL'AIUTO**

### 7.1. **Esistenza di un aiuto**

(179) Ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, «sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza».

(180) Di conseguenza, affinché una misura di sostegno sia considerata un aiuto ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE, la stessa deve soddisfare cumulativamente le seguenti condizioni: i) deve essere finanziata dallo Stato mediante risorse statali e deve essere imputabile allo Stato; ii) deve conferire un vantaggio selettivo al suo destinatario favorendo talune imprese o talune produzioni; iii) deve falsare o minacciare di falsare la concorrenza; e iv) deve poter incidere sugli scambi tra Stati membri.

(181) In appresso la Commissione valuterà quindi se i) il regime di imposta sul tonnellaggio, ii) l'esenzione dalla tassazione delle plusvalenze derivanti dalla vendita o dal trasferimento di navi, iii) l'esenzione dalla tassazione delle plusvalenze relative alle partecipazioni in società di navigazione, iv) l'esenzione dalla tassazione dei dividendi relativi alle partecipazioni in società di navigazione, v) l'esenzione dalla tassazione di interessi o altri redditi in relazione al finanziamento di società di navigazione o di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio, vi) l'esenzione da determinati diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti, (in appresso denominate collettivamente «le misure nazionali»), soddisfano i criteri di cui al considerando 180 e costituiscono pertanto un aiuto di stato.

***Risorse statali, imputabilità e vantaggio***

(182) La Commissione osserva che le misure nazionali riguardano esenzioni da imposte e tasse ordinarie di norma dovute allo Stato maltese. Il regime di imposta sul tonnellaggio garantisce una riduzione d'imposta rispetto all'imposta sul reddito normalmente dovuta sul reddito d'impresa ai sensi della legge sull'imposta sul reddito. L'esenzione dalla tassazione dei dividendi e delle plusvalenze relativi alle partecipazioni in società di navigazione, nonché di plusvalenze relative alla vendita o al trasferimento di navi e di interessi o altri redditi in relazione al finanziamento di società di navigazione o navi soggette all'imposta sul tonnellaggio, costituisce di volta in volta un'esenzione, relativa alla legge sull'imposta sul reddito, concessa dalla legge sulle navi mercantili e dal regolamento fiscale. Analogamente, l'esenzione da determinati diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti stipulata dalla legge sui diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti è concessa dalla legge sulle navi mercantili e dal regolamento fiscale. L'esenzione dal pagamento di diritti a discrezione ministeriale è anch'essa un'esenzione dalle normali tasse e imposte di norma dovute allo Stato maltese.

(183) La Commissione osserva che una perdita di entrate fiscali per lo Stato equivale al consumo di risorse statali sotto forma di spese fiscali. Consentendo una riduzione o un'esenzione dalle imposte e dai diritti dovuti tramite la legge sulle navi mercantili, Malta rinuncia a entrate che costituiscono risorse statali. Di conseguenza, la riduzione delle imposte e le esenzioni dalle stesse, nonché l'esenzione dai diritti, sono misure concesse ricorrendo a risorse statali. Tali misure sono state attuate sotto forma di normativa statale (la legge sulle navi mercantili che è un atto parlamentare e il regolamento fiscale che Malta considera una legislazione sussidiaria destinata ad attuare la legge sulle navi mercantili). Poiché tali misure fiscali sono quindi concesse dalle autorità maltesi, le misure sono imputabili allo stato.

(184) Affinché una misura costituisca aiuto di Stato, la stessa deve conferire un vantaggio finanziario ai suoi beneficiari. La Commissione osserva che le misure nazionali consistono in un'esenzione da imposte e diritti che conferisce un vantaggio al beneficiario ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.

(185) Di conseguenza, la Commissione conclude che:

i) l'imposta sul tonnellaggio nel quadro del regime di imposta sul tonnellaggio;

ii) l'esenzione dal pagamento di imposte a discrezione ministeriale;

iii) l'esenzione dalla tassazione delle plusvalenze derivanti dalla vendita o dal trasferimento di navi;

iv) l'esenzione dalla tassazione delle plusvalenze relative alle partecipazioni in società di navigazione;

v) l'esenzione dalla tassazione dei dividendi relativi alle partecipazioni in società di navigazione;

vi) l'esenzione dalla tassazione di interessi o altri redditi in relazione al finanziamento di società di navigazione o di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio;

vii) l'esenzione da determinati diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti;

sono misure concesse tramite risorse statali, sono imputabili allo Stato e conferiscono un vantaggio ai beneficiari.

(186) In appresso si riporta una valutazione distinta per ciascuna misura in relazione agli ulteriori elementi necessari affinché una misura costituisca aiuto di Stato, in particolare la natura selettiva della misura, la sua possibilità di determinare una distorsione della concorrenza e la sua incidenza sugli scambi.

7.1.1. *Il regime di imposta sul tonnellaggio*

***Vantaggio selettivo***

(187) Affinché una misura costituisca aiuto di Stato deve essere selettiva, ossia favorire talune imprese o talune produzioni ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE. Per quanto riguarda l'interpretazione della condizione di selettività, secondo la giurisprudenza costante una misura può essere considerata selettiva, se è «un provvedimento inteso ad alleviare in parte, a favore di tali imprese, gli oneri pecuniari derivanti dalla normale applicazione del sistema generale di contributi obbligatori imposti dalla legge» ([80]). Di conseguenza, una misura è considerata selettiva se costituisce uno scostamento dalla normale applicazione del quadro fiscale generale.

(188) Ai fini della valutazione, la Corte di giustizia si è espressa tramite un'analisi in tre fasi ([81]). Innanzitutto, è necessario individuare il sistema di riferimento. In secondo luogo, si deve determinare se una data misura costituisca una deroga rispetto a tale sistema, in quanto introduce differenziazioni tra operatori che si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito da tale sistema. Valutare se esista una deroga rappresenta l'elemento chiave di questa parte dell'esame e consente di trarre una conclusione sul fatto che la misura sia prima facie selettiva. Se la misura in questione non costituisce una deroga al sistema di riferimento, non è selettiva. Tuttavia, qualora invece costituisca una deroga (e quindi sia selettiva prima facie), nella terza fase dell'esame è necessario stabilire se tale deroga è giustificata dalla natura o dalla struttura generale del sistema (di riferimento) ([82]). Se una misura selettiva prima facie è giustificata dalla natura e dalla struttura generale del sistema, non sarà considerata selettiva e non rientrerà quindi nell'ambito di applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE ([83]).

(189) Le imprese a Malta sono soggette a tassazione al 35 % ai sensi della legge sull'imposta sul reddito ([84]). Le organizzazioni di trasporto marittimo che hanno optato per il regime di imposta sul tonnellaggio sono esentate dall'imposizione ai sensi della legge sull'imposta sul reddito per quanto riguarda i redditi generati dalle attività di trasporto marittimo e, in sostituzione, versano una somma forfettaria. La Commissione osserva che il regime di imposta sul tonnellaggio descritto nella sezione 2.1 o un regime analogo non è disponibile per tutti i settori o per tutte le imprese ed è pertanto prima facie selettivo. L'imposta sul tonnellaggio consente ai beneficiari di risparmiare sulle loro spese fiscali. Tale deroga non è giustificata dalla natura del sistema generale, bensì attuata con l'obiettivo specifico di avvantaggiare e promuovere determinate attività.

(190) In considerazione di quanto sopra, la Commissione conclude che il regime di imposta sul tonnellaggio conferisce un vantaggio economico selettivo.

***Distorsione della concorrenza e incidenza sugli scambi***

(191) Una misura concessa dallo Stato è considerata falsare o minacciare di falsare la concorrenza, quando è tale da migliorare la posizione concorrenziale del beneficiario rispetto ad altre imprese con le quali compete ([85]). A tutti i fini pratici, si presume pertanto una distorsione della concorrenza ai sensi dell'articolo 107 del TFUE non appena lo Stato concede un vantaggio finanziario a un'impresa in un settore liberalizzato nel quale esiste, o potrebbe esserci, concorrenza ([86]). Qualora un aiuto finanziario concesso da uno Stato rafforzi la posizione di un'impresa rispetto ad altre imprese concorrenti negli scambi intracomunitari, questi ultimi devono essere considerati influenzati dall'aiuto ([87]).

([80]) Causa 173/73 Repubblica italiana contro Commissione delle Comunità europee [1974] Racc. 709, punto 3.
([81]) Cfr. ad esempio la sentenza del 18 dicembre 2008, Government of Gibraltar/Commissione (T-211/04 e T-215/04, Racc. 2008 pag. II-3745, T-211/04 e T-215/04, punti 143-144).
([82]) Cfr. ad esempio: sentenza della Corte dell'8 settembre 2011, *Commissione/Paesi bassi,* C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551, punto 62; sentenza della Corte dell'8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline,* C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, punto 42.
([83]) Cfr. ad esempio: sentenza della Corte dell'8 settembre 2011, *Paint Graphos e altri,* cause riunite da C-78/08 a C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punti 49 e seguenti; sentenza della Corte del 29 aprile 2004, *GIL Insurance,* C-308/01, ECLI:EU:C:2004:252, punto 60 e seguenti.
([84]) Articolo 56, sesto comma, della legge sull'imposta sul reddito.
([85]) Causa 730/79 *Phillip Morris* [1980] Racc. 267, punto 11; cause riunite T-298/07, T-312/97 ecc. *Alzetta* [2000] Racc. II-2325, punto 80.
([86]) Cause riunite T-298/07, T-312/97 ecc. *Alzetta* [2000] Racc. II-2325, punti 141-147.
([87]) Causa T-288/97 *Friuli-Venezia Giulia* [2001] Racc. II-1619, punto 41.

(192) Le attività di trasporto marittimo sono svolte essenzialmente su un mercato di portata mondiale. Inoltre, i mercati sia per le rotte di cabotaggio marittimo sia per i servizi marittimi sono completamente liberalizzati ([88]); di conseguenza, i servizi forniti dalle società di navigazione che beneficiano del regime d'imposta sul tonnellaggio sono aperti alla concorrenza all'interno degli Stati membri, tra Stati membri e tra Stati membri e paesi terzi. Pertanto, il regime rischia di falsare la concorrenza e potrebbe incidere sugli scambi tra Stati membri.

***Conclusione***

(193) In considerazione di quanto sopra, la Commissione ritiene che l'imposta sul tonnellaggio costituisca un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.

7.1.2. *Esenzione dal pagamento di imposte a discrezione ministeriale*

(194) La legislazione in vigore non limita in maniera adeguata l'uso della discrezionalità del ministro di esonerare le navi dal pagamento di tasse ai sensi del regolamento fiscale di cui ai considerando 23 e 112. L'atto giuridico non è stato redatto con sufficiente precisione da limitare la riduzione alle attività non economiche previste, aventi scopo umanitario o filantropico.

(195) Le medesime considerazioni esposte ai considerando 187 e successivi in merito al vantaggio selettivo e nei considerando 191 e successivi in merito alle distorsioni della concorrenza e all'incidenza sugli scambi si applicano anche alle misure che possono essere concesse potenzialmente a discrezione del ministro.

***Conclusione***

(196) La Commissione conclude pertanto che la possibilità di esentare ulteriori navi a discrezione del ministro costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato.

7.1.3. *Esenzione dall'imposta sulle plusvalenze derivanti dalla vendita di navi*

(197) L'articolo 5, primo comma, lettera a), della legge sull'imposta sul reddito impone un onere fiscale sulle plusvalenze derivanti dal trasferimento di beni patrimoniali. L'articolo 3, primo comma. del regolamento tributario prevede un'esenzione per le plusvalenze derivanti dalla vendita e dal trasferimento di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio.

***Vantaggio selettivo***

(198) Come indicato al considerando 187, una misura è considerata selettiva se costituisce uno scostamento rispetto alla normale applicazione del quadro fiscale generale. L'articolo 3, primo comma, del regolamento fiscale prevede un'esenzione fiscale sulle plusvalenze derivanti dalla vendita di navi, mentre nel quadro fiscale generale l'articolo 5, primo comma, della legge sull'imposta sul reddito impone un onere fiscale sulle plusvalenze derivate dal trasferimento di beni patrimoniali che ammonta in linea di massima al 35 %. Le organizzazioni di trasporto marittimo che hanno optato per il regime di imposta sul tonnellaggio sono esentate dall'imposizione ai sensi della legge sull'imposta sul reddito per quanto riguarda le plusvalenze generate dalla vendita di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio. La Commissione osserva che tale esenzione non è disponibile per tutti i settori o per tutte le imprese ed è pertanto prima facie selettiva. L'esenzione fiscale consente infatti ai beneficiari di risparmiare sulle loro spese fiscali. Tale deroga non è giustificata dalla natura del sistema generale, bensì attuata con l'obiettivo specifico di avvantaggiare e promuovere determinate attività.

(199) In considerazione di quanto sopra, la Commissione ritiene che l'esenzione dall'imposta sulle plusvalenze derivanti dalla vendita di navi costituisca un vantaggio selettivo ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.

***Distorsione della concorrenza e incidenza sugli scambi***

(200) Come illustrato al considerando 191, qualora un aiuto finanziario concesso da uno Stato rafforzi la posizione di un'impresa rispetto ad altre imprese concorrenti negli scambi intracomunitari, questi ultimi devono essere considerati influenzati dall'aiuto ([89]).

([88]) A partire dal 1º gennaio 1993: regolamento (CEE) n. 3577/92; regolamento (CEE) n. 4055/86.
([89]) Causa T-288/97 *Friuli-Venezia Giulia* [2001] Racc. II-1619, punto 41.

(201) Come illustrato più dettagliatamente nel considerando 192, le attività di trasporto marittimo sono svolte essenzialmente su un mercato di portata mondiale. Di conseguenza, i servizi forniti dalle società di navigazione che beneficiano dell'esenzione fiscale sulle plusvalenze sono aperti alla concorrenza tra Stati membri. Pertanto, la misura rischia di falsare la concorrenza e potrebbe incidere sugli scambi tra Stati membri.

***Conclusione***

(202) In considerazione di quanto sopra, la Commissione ritiene che l'esenzione dall'imposta sulle plusvalenze derivanti dalla vendita di navi costituisca un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.

7.1.4. *Esenzione dalla tassazione dei dividendi relativi alle partecipazioni in società di navigazione*

***Vantaggio selettivo***

(203) Il sistema di riferimento dovrebbe essere definito essere il sistema di tassazione generale per i dividendi. L'articolo 68 della legge sull'imposta sul reddito stabilisce che nessuna persona residente o meno a Malta è soggetta ad imposta sui redditi derivanti dai dividendi. Inoltre, l'articolo 68 stabilisce che nessuno è tenuto a dichiarare i redditi da dividendi nella dichiarazione dei redditi. Le autorità maltesi hanno confermato che, in sostanza, l'aliquota fiscale generale per i dividendi percepiti da qualsiasi tipo di azionista a Malta è pari a zero. Per quanto riguarda gli azionisti di organizzazioni di trasporto marittimo, l'articolo 3, primo comma, lettera a), del regolamento fiscale stabilisce che «nessun'ulteriore imposta ai sensi della legge sull'imposta sul reddito deve essere addebitata o pagata sul reddito […] derivato da attività di trasporto marittimo di una organizzazione autorizzata di trasporto marittimo», a condizione che tutte le imposte e le tasse pertinenti siano state debitamente pagate da detta organizzazione. Di conseguenza, sia gli azionisti di una società non di navigazione sia quelli di un'organizzazione di trasporto marittimo che ricevano dividendi da un'impresa non devono versare nessuna imposta su tali dividendi. L'esenzione dall'imposta sui dividendi in relazione alle partecipazioni in società di navigazione costituisce pertanto una misura generale che non ha natura selettiva.

***Conclusione***

(204) Sulla base della valutazione di cui sopra, l'esenzione dall'imposta sui dividendi non è selettiva e, pertanto, non costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.

7.1.5. *Esenzione dalla tassazione di interessi o altri redditi dovuti in relazione al finanziamento di società di navigazione o di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio*

***Vantaggio selettivo***

(205) La Commissione osserva che l'articolo 84Z, primo comma, della legge sulle navi mercantili prevede un'ampia gamma di attività ([90]) che qualificano un'organizzazione come organizzazione di trasporto marittimo. L'articolo 3, secondo comma, della legge sulle navi mercantili stabilisce che non è dovuta alcuna imposta ai sensi della legge sull'imposta sul reddito da parte di istituti finanziari su interessi o altri redditi in relazione a qualsiasi finanziamento delle attività svolte da un'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo di cui all'articolo 84Z, primo comma, della legge sulle navi mercantili oppure al finanziamento di una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio.

(206) Come indicato al considerando 187, una misura è considerata selettiva se costituisce uno scostamento rispetto alla normale applicazione del quadro fiscale generale. L'articolo 3, secondo comma, del regolamento fiscale prevede un'esenzione dalla tassazione degli interessi o di altri redditi dovuti in relazione al finanziamento delle operazioni di organizzazioni autorizzate di trasporto marittimo di cui all'articolo 84Z, primo comma, della legge sulle navi mercantili oppure al finanziamento di una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio, mentre nel quadro fiscale generale l'articolo 4, primo comma, della legge sull'imposta sul reddito impone un onere fiscale sotto forma di un'aliquota forfettaria del 35 % sui redditi da interessi derivanti da attività di finanziamento quali la concessione di prestiti e garanzie. Di conseguenza, le istituzioni finanziarie sono esenti dall'imposta sul reddito per quanto riguarda i redditi derivanti dal finanziamento delle attività, definite in maniera ampia, di organizzazioni autorizzate di trasporto marittimo e dal finanziamento di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio.

(207) La Commissione osserva che tale esenzione non è disponibile per le istituzioni finanziarie in relazione al finanziamento di imprese diverse dalle organizzazioni autorizzate di trasporto marittimo. Di conseguenza, l'esenzione è *prima facie* selettiva in quanto favorisce gli istituti finanziari attivi nel finanziamento del settore del trasporto marittimo. L'esenzione fiscale consente infatti ai beneficiari di risparmiare sulle loro spese fiscali.

([90]) Cfr. considerando 9 della presente decisione.

(208) La Commissione non ritiene vi sia alcun obiettivo nella natura del sistema generale di tassazione maltese dei redditi che potrebbe giustificare la deroga in questione, bensì che la misura sia attuata con l'obiettivo specifico di avvantaggiare e promuovere determinate attività.

(209) In considerazione di quanto sopra, la Commissione ritiene che l'esenzione dall'imposizione di interessi o altri redditi dovuti in relazione al finanziamento delle operazioni di organizzazioni autorizzate di trasporto marittimo o al finanziamento di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio costituisca un vantaggio selettivo ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.

***Distorsione della concorrenza e incidenza sugli scambi***

(210) I servizi finanziari sono svolti essenzialmente su un mercato di portata europea nel quale gli istituti finanziari competono tra di loro. Di conseguenza, i servizi forniti dagli istituti finanziari che beneficiano dell'esenzione fiscale sono aperti alla concorrenza tra Stati membri.

(211) Qualora un aiuto finanziario concesso da uno Stato rafforzi la posizione di un'impresa rispetto ad altre imprese concorrenti negli scambi intracomunitari, questi ultimi devono essere considerati influenzati dalla misura ([91]). Pertanto, la misura rischia di falsare la concorrenza e potrebbe incidere sugli scambi tra Stati membri.

***Conclusione***

(212) Per le ragioni sopra esposte, la Commissione conclude che l'esenzione dall'imposizione di interessi o altri redditi dovuti in relazione al finanziamento di società di navigazione o navi soggette all'imposta sul tonnellaggio costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.

7.1.6. *Esenzione dalla tassazione delle plusvalenze relative alle partecipazioni in società di navigazione*

***Vantaggio selettivo***

(213) Come indicato al considerando 187, una misura è considerata selettiva se costituisce uno scostamento rispetto alla normale applicazione del quadro fiscale generale. Di norma le plusvalenze su azioni per i residenti a Malta sarebbero soggette a una tassazione del reddito pari al 35 % ai sensi della legge sull'imposta sul reddito ([92]). Tuttavia, il regolamento fiscale contiene un'esenzione fiscale a favore delle plusvalenze relative alle partecipazioni in società di navigazione ([93]). La Commissione osserva che tale esenzione non è disponibile per tutti i settori o per tutte le imprese ed è pertanto prima facie selettiva. L'esenzione costituisce una deroga al sistema fiscale generale poiché i residenti maltesi che traggono guadagni o profitti da un trasferimento di società di navigazione si trovano in una situazione fattuale e giuridica analoga ai residenti maltesi che ottengono guadagni o profitti da un trasferimento di qualsiasi altra impresa tenuto conto dell'obiettivo del sistema fiscale, ossia tassare eventuali guadagni o profitti su un trasferimento di qualsiasi azione o titolo.

(214) Malta non ha presentato alcuna argomentazione che possa corroborare la possibile giustificazione della misura in base alla logica del sistema fiscale. La Commissione non ritiene che vi sia alcun obiettivo nella natura e nella struttura generale dell'imposizione maltese sui redditi che possa giustificare la deroga in questione e, pertanto, conclude che l'esenzione dall'imposta sulle plusvalenze derivanti dalla vendita di partecipazioni in società di navigazione a beneficio dei residenti maltesi è selettiva ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.

***Distorsione della concorrenza e incidenza sugli scambi***

(215) Come illustrato al considerando 191, qualora un aiuto finanziario concesso da uno Stato rafforzi la posizione di un'impresa rispetto ad altre imprese concorrenti negli scambi intracomunitari, questi ultimi devono essere considerati influenzati dall'aiuto.

([91]) Causa T-288/97 *Friuli-Venezia Giulia* [2001] Racc. II-1619, punto 41.

([92]) Articolo 5, primo comma, lettera a), punto ii), della legge sull'imposta sul reddito. Al contrario, l'articolo 12, primo comma, lettera c), punto ii), della legge sull'imposta sul reddito, che esenta dall'imposta sul reddito qualsiasi guadagno o profitto maturato o derivato da una persona non residente a Malta su un trasferimento di azioni o titoli in un'impresa, non è rilevante ai fini della presente valutazione di selettività, poiché non fa parte della norma generale applicabile ai residenti di Malta.

([93]) Articolo 3, primo comma, lettera c), del regolamento fiscale.

(216) Nel caso in esame, i residenti maltesi che detengono partecipazioni in società di navigazione sono esposti alla concorrenza e agli scambi tra Stati membri. Le attività di investimento sono svolte essenzialmente su un mercato di portata mondiale. Inoltre, come illustrato più dettagliatamente nel considerando 192, le attività di trasporto marittimo sono svolte essenzialmente su un mercato di portata mondiale. Di conseguenza, la misura fiscale in esame incide sugli scambi nell'Unione e può potenzialmente provocare distorsioni di concorrenza tra Stati membri.

***Conclusione***

(217) In considerazione di quanto sopra, la Commissione ritiene che l'esenzione dall'imposta sulle plusvalenze derivanti dalla vendita di partecipazioni in società di navigazione costituisca un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.

7.1.7. *Esenzione da diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti*

***Selettività***

(218) La legge sui diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti applica, tra l'altro, un diritto ai trasferimenti titoli negoziabili ([94]). Come illustrato al considerando 41, l'articolo 5 del regolamento fiscale prevede esenzioni per quanto riguarda le transazioni riguardanti titoli negoziabili relativi a organizzazioni di trasporto marittimo.

(219) Come indicato al considerando 187, una misura è considerata selettiva se costituisce uno scostamento rispetto alla normale applicazione del quadro fiscale generale. L'articolo 5 del regolamento fiscale costituisce una deroga rispetto al sistema generale in quanto le entità che effettuano transazioni su titoli in relazione al settore del trasporto marittimo si trovano in una situazione giuridica e fattuale analoga a quella delle entità che effettuano tali transazioni in relazione a qualsiasi altro settore.

(220) La Commissione osserva che tale esenzione non è disponibile in altri settori. Di conseguenza, l'esenzione è prima facie selettiva in quanto favorisce le transazioni nel del settore del trasporto marittimo. L'esenzione consente ai beneficiari di risparmiare sulle loro spese.

(221) Malta non ha presentato alcuna argomentazione che possa corroborare la possibile giustificazione della misura in base alla logica del sistema. La Commissione non ritiene che vi sia alcun obiettivo nella natura e nella struttura generale del sistema maltese in materia di diritti che potrebbe giustificare la deroga in questione.

(222) In considerazione di quanto sopra, la Commissione ritiene che l'esenzione dai diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti conceda un vantaggio selettivo ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.

***Distorsione della concorrenza e incidenza sugli scambi***

(223) Una misura concessa dallo Stato è considerata falsare o minacciare di falsare la concorrenza, quando è tale da migliorare la posizione concorrenziale del beneficiario rispetto ad altre imprese.

(224) Come illustrato nel considerando 192, la navigazione è un settore liberalizzato, soggetto a concorrenza sia all'interno dell'UE sia a livello mondiale. Di conseguenza questa misura rischia di falsare la concorrenza e potrebbe incidere sugli scambi tra Stati membri.

***Conclusione***

(225) Di conseguenza, la misura costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE.

7.2. **Compatibilità dell'aiuto**

***Base giuridica per la valutazione***

(226) Ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del TFUE, possono considerarsi compatibili con il mercato interno gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse e che forniscano, quindi, una possibile base per l'esenzione dal divieto generale di concedere aiuti di Stato. La Commissione ritiene che l'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del TFUE costituisca la base giuridica appropriata applicabile al regime maltese di imposta sul tonnellaggio.

([94]) Cfr. considerando 40. Al contrario non è rilevante ai fini della presente valutazione della selettività che non si applichi alcuno diritto su transazioni relative a titoli di un'impresa laddove più della metà del capitale sociale ordinario, dei diritti di voto e dei diritti ai profitti sono detenuti da persone non residenti a Malta, dal momento che tale aspetto non fa parte della presente norma generale.

(227) Secondo la giurisprudenza costante, nell'applicazione dell'articolo 107, paragrafo 3, del TFUE, la Commissione gode di un ampio potere discrezionale il cui esercizio comporta valutazioni complesse di ordine economico e sociale, da effettuarsi in un contesto comunitario. Adottando norme di comportamento ed annunciando, con la loro pubblicazione, che essa le applicherà ai casi cui si riferiscono, la Commissione si autolimita nell'esercizio di detto potere discrezionale e non può discostarsi da tali norme, pena una sanzione, eventualmente, a titolo di violazione di principi giuridici generali, quali la parità di trattamento o la tutela del legittimo affidamento. Pertanto, nell'ambito specifico degli aiuti di Stato, la Commissione è vincolata dalle discipline e dalle comunicazioni da essa emanate, nei limiti in cui non derogano a norme del trattato ([95]). In conformità con tale giurisprudenza consolidata, la Commissione applicherà gli Orientamenti sui trasporti marittimi nel caso in esame. Gli Orientamenti sui trasporti marittimi determinano le condizioni alle quali un regime atto a sostenere il settore del trasporto marittimo di uno Stato membro è considerato compatibile con il mercato interno.

(228) La sezione 2.2 degli Orientamenti sui trasporti marittimi stabilisce gli obiettivi specifici nell'interesse marittimo comunitario che possono essere sostenuti tramite regimi come in particolare:

— realizzare un trasporto marittimo più sicuro, efficiente e rispettoso dell'ambiente;

— incoraggiare l'iscrizione o la reiscrizione del naviglio nei registri degli Stati membri;

— contribuire al consolidamento delle industrie marittime connesse stabilite negli Stati membri, e al mantenimento di una flotta globalmente competitiva sui mercati mondiali;

— mantenere e migliorare il know-how marittimo e proteggere e promuovere l'occupazione dei marittimi europei.

7.2.1. *Il regime di imposta sul tonnellaggio*

7.2.1.1. Navi che possono beneficiare del regime di imposta sul tonnellaggio

(229) In conformità con la sezione 2 degli Orientamenti sui trasporti marittimi, la loro portata include il «trasporto marittimo». Al fine di risultare conformi agli Orientamenti sui trasporti marittimi, le misure di aiuto nazionali devono essere limitate alle navi utilizzate ai fini del trasporto marittimo così come ivi definito facendo riferimento al regolamento (CEE) n. 4055/86 e al regolamento (CEE) n. 3577/92 ([96]).

(230) Il regolamento (CEE) n. 4055/86 definisce il «trasporto marittimo» come il trasporto marittimo di passeggeri o merci tra un porto di uno Stato membro e un porto o impianti in mare aperto di un altro Stato membro o di un paese terzo.

(231) Il regolamento (CEE) n. 3577/92 definisce il «trasporto marittimo» come il trasporto via mare di passeggeri o merci fra i porti situati sul continente o sul territorio principale di un solo e medesimo Stato membro (*cabotaggio continentale*) o il trasporto via mare di passeggeri o merci fra i porti di uno Stato membro nonché le attrezzature o strutture situate sulla piattaforma continentale di tale Stato membro (*servizi di approvvigionamento «off-shore»*) o il trasporto via mare di passeggeri o merci fra porti situati sul continente e su un'isola dello Stato membro o tra porti situati sulle isole del medesimo Stato membro (*cabotaggio con le isole*).

(232) La Commissione ha inoltre deciso che talune attività, anche se non rientrano, o se rientrano solo in parte, nella definizione di trasporto marittimo, possono essere soggette, per analogia con il trasporto marittimo, alle disposizioni della sezione 3.1 degli Orientamenti sui trasporti marittimi. Questo è il caso delle navi che prestano soccorso e assistenza in mare ([97]) e delle navi posacavi e posatubi, delle navi gru e della navi da ricerca ([98]), dato che richiedono personale analogamente qualificato e sono analogamente esposte alla concorrenza internazionale.

([95]) Cfr. tra l'altro la causa C-464/09 P *Holland Malt/Commissione* EU:C:2010:733, punti 46-47.
([96]) Cfr. nota a piè di pagina 45.
([97]) Decisione della Commissione del 13 aprile 2015 nel caso SA.38085 (2013/N) concernente la proroga del regime d'imposta sul tonnellaggio (compresa la sua applicazione alle navi che forniscono soccorso in mare e assistenza in alto mare), considerando 54, GU C 406 del 4.11.2016, pag. 1.
([98]) Cfr. in particolare: decisione 2009/380/CE della Commissione, del 13 gennaio 2009, relativa all'aiuto di Stato C 22/07 (ex N 43/07) sull'estensione alle attività di dragaggio e di posa dei cavi del regime che esonera le imprese di trasporto marittimo dal pagamento dell'imposta sul reddito e dei contributi sociali dei marittimi in Danimarca, considerando 65-72 (GU L 119 del 15.5.2009, pag. 23); decisione della Commissione, del 27 aprile 2010, nel caso 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»*, considerando 44 (GU C 158 del 18.6.2010, pag. 1); decisione della Commissione, del 27aprile 2010, nel caso SA. N 714/2009, Paesi Bassi – *Uitbreiding tonnageregeling tot kabelleggers, pijpenleggers, onderzoeksschepen en kraanschepen* (Estensione del regime di imposta sul tonnellaggio a navi posacavi, posatubi, da ricerca e navi gru), considerando da 37 a 46 (GU C 158 del 18.6.2010, pag. 2).

(233) Nella sua decisione di avvio la Commissione ha presunto che i pescherecci, i pontoni, le chiatte, gli yacht, le navi da crociera, nonché i pontoni e gli impianti di trivellazione del petrolio rientrassero nell'ambito di applicazione dell'imposta maltese sul tonnellaggio, ma dubitava che ciò fosse giustificato data la definizione di trasporto marittimo ([99]).

(234) Malta ha chiarito che, sebbene tutte le navi immatricolate a Malta paghino una tassa denominata «imposta sul tonnellaggio», soltanto le navi coinvolte in «attività di trasporto marittimo» ai sensi del regolamento fiscale sono esenti dalla normale tassazione sul reddito e beneficiano del trattamento concesso alle «navi soggette all'imposta sul tonnellaggio».

(235) La Commissione nutriva dubbi sulla compatibilità della definizione di attività di trasporto marittimo ammissibili, che includeva anche *«qualsiasi altra attività che possa essere prescritta»* ([100]).

(236) Secondo Malta, la ragione per l'inclusione della frase *«o in qualsiasi altra attività che possa essere prescritta»* era intesa offrire all'autorità competente la flessibilità legislativa appropriata nel caso in cui fosse possibile includere talune attività nuove ed emergenti nella definizione di «attività di trasporto marittimo» (ad esempio in ragione di sviluppi del settore o della legislazione a livello dell'Unione). Malta ha confermato che non sono mai stati emessi regolamenti, norme, ordini o istruzioni destinati ad ampliare la definizione delle attività di trasporto marittimo.

(237) Inoltre, la Commissione osserva che, sulla base delle spiegazioni fornite da Malta, la disposizione sancita dall'articolo 85 A, primo comma, della legge sulle navi mercantili che autorizza il ministro responsabile ad accettare l'inclusione nel regime di imposta sul tonnellaggio navi di stazza inferiore alla soglia minima di 1 000 tonnellate nette ([101]) non ha eliminato il requisito della partecipazione di tali navi al trasporto internazionale di merci o passeggeri. La Commissione, tuttavia, osserva anche che il potere discrezionale del ministro di accettare l'inclusione nel regime di imposta sul tonnellaggio di navi al di sotto della soglia minima di 1 000 tonnellate nette di stazza non si basa su alcun criterio oggettivo. Di conseguenza, la Commissione accoglie con favore il fatto che Malta abbia assunto l'impegno di cui al punto 18 dell'allegato.

(238) La Commissione conclude che la formulazione della legislazione maltese sembra aver lasciato spazio all'inclusione, per atto ministeriale, nel regime di imposta sul tonnellaggio di attività che vanno oltre la definizione di trasporto marittimo. Di conseguenza, tale aspetto del regime maltese di imposta sul tonnellaggio è incompatibile con gli Orientamenti sui trasporti marittimi.

***Ammissibilità di chiatte non motorizzate***

(239) Nella decisione di avvio la Commissione ha messo in discussione l'ammissibilità delle chiatte non motorizzate, in quanto esse non svolgono direttamente attività di trasporto, ma dipendono da altre navi che le trainino ([102]).

(240) Dopo aver ascoltato le osservazioni delle autorità maltesi e di terzi, la Commissione rimane del parere che le chiatte non motorizzate, non svolgendo direttamente attività di trasporto ma dipendendo da altre navi che le rimorchino, non siano coinvolte nel trasporto marittimo. La nave che fornisce tale motorizzazione può essere descritta come impegnata nel trasporto marittimo, ma l'attività svolta dalla chiatta no.

(241) La Commissione conclude che accettare le chiatte nel regime di imposta sul tonnellaggio va al di là della definizione di trasporto marittimo. Di conseguenza, tale aspetto del regime maltese di imposta sul tonnellaggio è incompatibile con gli Orientamenti sui trasporti marittimi.

***Ammissibilità delle navi da crociera e degli yacht commerciali***

(242) Per quanto riguarda gli yacht commerciali, nella decisione di avvio ([103]) la Commissione era preoccupata che tali imbarcazioni fossero utilizzate per lo più per viaggi locali (spesso viaggi di piacere) e dubitava della misura in cui tali navi potessero rientrare nell'applicazione del regime di imposta sul tonnellaggio.

([99]) Cfr. considerando 50 della decisione di avvio.
([100]) Cfr. il considerando 6 della decisione di avvio e il considerando 10 della presente decisione.
([101]) Cfr. il considerando 7 della decisione di avvio e il considerando 11 della presente decisione.
([102]) Cfr. considerando 50 della decisione di avvio.
([103]) Considerando 50 della decisione di avvio.

(243) L'ammissibilità degli yacht commerciali e delle navi da crociera dovrebbe essere valutata alla luce della comunicazione della Commissione sull'interpretazione del regolamento (CEE) n. 3577/92 del Consiglio ([104]). Il capitolo 3.3 di tale comunicazione conferma che i servizi di crociera rientrano nel campo di applicazione del regolamento (CEE) n. 3577/92 e del regolamento (CEE) n. 4055/86 come costituenti attività di trasporto marittimo. Infatti, le navi da crociera trasportano i passeggeri via mare tra porti e svolgono quindi attività di trasporto marittimo. Di conseguenza, la Commissione ritiene che le navi da crociera siano ammissibili a beneficiare dell'imposizione sul tonnellaggio a condizione che la maggior parte delle loro entrate provenga da entrate ottenute da attività di trasporto marittimo principali. Le limitazioni ai servizi ausiliari connessi alle attività di trasporto marittimo sono discusse in appresso nei considerando da 266 a 274.

(244) I servizi di trasporto forniti da yacht commerciali rientrano nella definizione di trasporto marittimo, a condizione che comportino il trasporto di merci e/o persone via mare tra porti, nonché tra un porto e un impianto/una struttura in mare aperto. Di conseguenza, la Commissione ritiene che le imbarcazioni commerciali che effettuano un trasporto marittimo a fronte di una remunerazione siano ammissibili a beneficiare della tassazione sul tonnellaggio.

***Ammissibilità delle navi da rimorchio e da dragaggio***

(245) Nella decisione di avvio la Commissione ha espresso dubbi sul fatto che le navi da rimorchio e da dragaggio fossero accettate a beneficiare del regime maltese di imposta sul tonnellaggio nel rispetto delle condizioni rigorose fissate dagli Orientamenti sui trasporti marittimi ([105]).

(246) Secondo gli Orientamenti sui trasporti marittimi «si possono applicare disposizioni fiscali per le società (come l'imposta basata sul tonnellaggio) per quanto riguarda le draghe la cui attività costituisce "trasporto marittimo" per più del 50 % del loro tempo di servizio annuo e solo in relazione a tali attività». Nel caso del dragaggio, il trasporto marittimo è definito dalla sezione 3.1 degli Orientamenti sui trasporti marittimi come «*un trasporto in mare aperto di materiali estratti*» ed esclude «*l'estrazione o il dragaggio come tali*». In linea con la prassi decisionale della Commissione ([106]), la parte ammissibile delle attività delle draghe comprende la navigazione tra il porto e il sito di estrazione, la navigazione tra diversi luoghi di estrazione, la navigazione tra il luogo di estrazione e il luogo in cui i materiali estratti devono essere scaricati, lo scarico del materiale estratto, la navigazione tra il luogo di scarico e il porto. Al contrario, il dragaggio e la navigazione durante il dragaggio non sono considerati attività di trasporto marittimo.

(247) Per quanto concerne i rimorchiatori, gli Orientamenti sui trasporti marittimi indicano chiaramente che «il rimorchio effettuato in particolare nei porti o nell'assistere navi a propulsione autonoma ad entrare in porto non costituisce un trasporto marittimo». Inoltre, gli Orientamenti sui trasporti marittimi prevedono che il rimorchio sia coperto dal loro campo di applicazione soltanto se più del 50 % dell'attività di rimorchio effettivamente svolta da un rimorchiatore durante un dato anno costituisce un trasporto marittimo (ciò includerebbe, tra l'altro, il rimorchio di chiatte tra i porti o tra un porto e un impianto/una struttura in mare aperto o il rimorchio di navi che a causa di un guasto tecnico non possono navigare autonomamente).

(248) Malta non aveva una legislazione formale esplicita riguardo al requisito del 50 % del trasporto marittimo per attività di rimorchio e di dragaggio, come spiegato ai considerando 246 e 247. La Commissione ritiene che la legislazione maltese sembra aver lasciato spazio all'applicazione dell'imposta sul tonnellaggio a entrate generate da draghe e rimorchiatori senza restrizioni. Di conseguenza, la Commissione ritiene che le misure nazionali attualmente in vigore a Malta per il rimorchio e il dragaggio non siano in linea con le condizioni stabilite negli Orientamenti sui trasporti marittimi.

***Ammissibilità delle navi di servizio e di appoggio e di altre navi***

(249) Nella decisione di avvio la Commissione ha chiesto cosa si intendesse per navi di servizio/appoggio rientranti nell'applicazione del regime maltese di imposta sul tonnellaggio e su quale base si fondasse tale beneficio ([107]).

(250) Inizialmente, la Commissione aveva ritenuto che il regime maltese potesse potenzialmente consentire l'inclusione nel regime di imposta sul tonnellaggio di un'ampia gamma di navi di servizio/appoggio.

([104]) Comunicazione del 22 aprile 2014, COM(2014) 232 final.
([105]) Cfr. considerando 46 della decisione di avvio.
([106]) Cfr. in particolare la decisione 2009/380/CE, considerando 79-80.
([107]) Cfr. considerando 51 della decisione di avvio.

(251) La Commissione ha chiesto se le navi per la riparazione di cavi, le navi di appoggio per le immersioni, le navi per la stimolazione dei pozzi petroliferi, le pilotine, le navi da esplorazione, la navi da costruzione e per le rilevazioni idrografiche che forniscono servizi off-shore e piattaforme mobili avessero beneficiato del regime e ha indicato di non disporre di informazioni sufficienti per stabilire se l'ammissibilità di tali navi/strutture potesse essere conforme agli Orientamenti sui trasporti marittimi. Malta ha chiarito che tali navi non erano soggette all'imposta sul tonnellaggio.

(252) La Commissione riconosce che determinate attività analoghe, pur non rientrando nella definizione rigorosa di trasporto marittimo, possono essere soggette alle disposizioni degli Orientamenti sui trasporti marittimi. Questo è il caso dell'esercizio di navi specializzate nelle attività di manutenzione in mare aperto o nello svolgimento di attività di installazione e manutenzione (ad esempio navi posacavi, posatubi, da ricerca e gru) ([108]) oppure navi che forniscono soccorso in mare e assistenza in alto mare, a condizione che richiedano personale analogamente qualificato e siano analogamente esposte alla concorrenza internazionale ([109]).

(253) Per quanto riguarda il futuro, Malta ha chiarito che intende applicare l'imposta sul tonnellaggio alle posacavi, alle posatubi, alle navi gru e da ricerca in linea con la prassi della Commissione descritta nel considerando 252. Malta si è impegnata a recepire esplicitamente tale aspetto nella sua legislazione ([110]). Di conseguenza, sulla base di tale legislazione futura, l'imposta sul tonnellaggio sarà applicata alle posacavi alle posatubi, alle navi gru e da ricerca in maniera compatibile con gli Orientamenti sui trasporti marittimi applicati per analogia.

(254) Per quanto riguarda l'attuale applicazione del regime maltese di imposta sul tonnellaggio a «navi di servizio/appoggio», Malta ha dimostrato che le attività coperte da tale termine riguardano il trasporto di merci e/o persone via mare tra porti o tra un porto e un impianto/una struttura in mare aperto, e costituiscono quindi attività di trasporto marittimo ([111]). Di conseguenza tali navi rientrano nel campo di applicazione degli Orientamenti sui trasporti marittimi.

***Ammissibilità dei pescherecci***

(255) Nella decisione di avvio ([112]) la Commissione ha espresso dubbi in merito alla possibilità che i pescherecci rientrassero nell'applicazione del regime di imposta sul tonnellaggio.

(256) La Commissione ritiene che lo scopo principale dei pescherecci non sia il trasporto via mare di merci e persone tra porti o tra un porto e un impianto/una struttura in mare aperto, come richiesto dagli Orientamenti sui trasporti marittimi. Inoltre, i pescherecci non presentano le caratteristiche particolari di talune navi di servizio, che consentirebbero alla Commissione di accettarne l'inclusione nell'imposizione sul tonnellaggio in applicazione degli Orientamenti sui trasporti marittimi per analogia ([113]).

(257) Di conseguenza, la Commissione ritiene che l'inclusione di pescherecci nel regime di imposta sul tonnellaggio non sia compatibile con il mercato interno.

***Ammissibilità degli impianti di trivellazione del petrolio***

(258) La Commissione ribadisce la posizione espressa nella sua decisione di avvio nel caso dell'imposta belga sul tonnellaggio ([114]), in particolare, per quanto concerne il fatto che gli Orientamenti sui trasporti marittimi non contemplano lo sfruttamento di risorse naturali in mare.

([108]) Cfr. considerando 231 della presente decisione.

([109]) Nel valutare se nuovi tipi di navi possano beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio, la Commissione ritiene che sussista il rischio che le società che gestiscono le navi di servizio interessate possano trasferire le loro attività di terra al di fuori dell'UE allo scopo di trovare regimi fiscali più accomodanti e successivamente cambiare la bandiera di tali navi con quella di paesi terzi. La Commissione può prendere in considerazione l'applicazione per analogia degli Orientamenti sui trasporti marittimi alle società che gestiscono navi di servizio qualora siano soddisfatte le seguenti condizioni. Tali società devono operare in un mercato globale ed essere soggette a sfide analoghe, in termini di concorrenza globale e di delocalizzazione delle attività di terra, a quelle affrontate dal settore dei trasporti marittimi dell'UE. Le attività delle navi di servizio pertinenti devono essere soggette al medesimo contesto giuridico del trasporto marittimo dell'UE nei settori della protezione del lavoro, dei requisiti tecnici e della sicurezza. Le attività devono richiedere marittimi qualificati e formati, aventi qualifiche analoghe a quelle dei marittimi che lavorano a bordo delle tradizionali navi da trasporto marittimo. I marittimi a bordo delle navi di servizio dovrebbero essere soggetti al medesimo quadro sociale e di diritto del lavoro degli altri marittimi. Le navi di servizio devono essere navi marittime e devono essere obbligate a sottoporsi ai medesimi controlli tecnici e di sicurezza delle navi dedicate al trasporto marittimo.

([110]) Cfr. il punto 2 dell'allegato alla presente decisione.

([111]) Cfr. in particolare la sezione 4.2.1.6 e nota a piè di pagina 2 della tabella 2 della presente decisione.

([112]) Cfr. considerando 50 della decisione di avvio.

([113]) Cfr. considerando 252 della presente decisione.

([114]) Decisione della Commissione del 19 marzo 2003 (GU C 145 del 21.6.2003, pag. 4), considerando 65-72.

(259) Di conseguenza la Commissione conclude che l'inclusione nel regime di imposta sul tonnellaggio degli impianti di trivellazione del petrolio non è in linea con gli Orientamenti sui trasporti marittimi.

7.2.1.2. Reddito delle navi soggette all'imposta sul tonnellaggio assoggettato all'imposta sul tonnellaggio

***Entrate dal noleggio a scafo nudo***

(260) Nella decisione di avvio la Commissione ([115]) ha messo in discussione la mancanza di restrizioni legali per quanto riguarda le entrate derivanti dal noleggio a scafo nudo.

(261) La Commissione ritiene che, sebbene il noleggio a scafo nudo sia un'attività economica legittima, come regola generale, non dovrebbe essere ammissibile a beneficiare di un trattamento fiscale preferenziale. In decisioni precedenti ([116]), la Commissione ha ritenuto che gli operatori attivi esclusivamente come noleggiatori di navi non possano essere considerati fornire servizi di trasporto marittimo e, di conseguenza, non dovrebbero beneficiare di un regime di imposta sul tonnellaggio.

(262) La Commissione ritiene che il principio di cui sopra dovrebbe applicarsi non soltanto ai contratti di noleggio a scafo nudo conclusi con società di navigazione, ma anche con utenti finali nel settore delle imbarcazioni da diporto. Il trattamento del noleggio a scafo nudo non dovrebbe variare in funzione del tipo di noleggiatore, poiché il requisito fondamentale ai sensi degli Orientamenti sui trasporti marittimi è che il beneficiario fornisca servizi di trasporto marittimo come definito nei pertinenti regolamenti del Consiglio.

(263) Tuttavia, la situazione è diversa nel contesto di contratti *infragruppo*. Le transazioni infragruppo di noleggio a scafo nudo possono essere compatibili con il mercato interno nel quadro degli Orientamenti sui trasporti marittimi, poiché il beneficiario in qualità di gruppo svolge l'attività di trasporto marittimo ma attraverso una struttura di locazione finanziaria infragruppo. Il fatto che il beneficiario dell'imposta sul tonnellaggio desideri avere: i) una persona giuridica che effettua il trasporto marittimo e possiede altresì la nave; oppure ii) due soggetti giuridici, di cui uno effettua il trasporto marittimo e l'altro possiede la nave e la concede in locazione al primo soggetto (ad esempio per motivi di finanziamento), non dovrebbe, di norma, comportare alcuna differenza ai fini degli Orientamenti sui trasporti marittimi. A tale riguardo, la Commissione osserva che le transazioni infragruppo di noleggio a scafo nudo sono state accettate incondizionatamente nella sua decisione sull'imposta irlandese sul tonnellaggio ([117]). La Commissione osserva che il noleggio a scafo nudo infragruppo è in linea con gli Orientamenti sui trasporti marittimi, in quanto rimane salvaguardato l'obiettivo di «*mantenere e migliorare il know-how marittimo e proteggere e promuovere l'occupazione dei marittimi europei*» e di «*contribuire al consolidamento delle industrie marittime connesse stabilite negli Stati membri, e al mantenimento di una flotta globalmente competitiva sui mercati mondiali*».

(264) Oltre alle transazioni infragruppo, la Commissione può accettare una certa flessibilità a favore di società di navigazione vere e proprie e società assimilate ([118]), a patto che siano soddisfatte tutte le seguenti condizioni ([119]):

a) le attività di noleggio a scafo nudo devono essere collegate a una capacità temporanea in eccesso per un periodo fino a massimo tre anni;

b) le attività di noleggio a scafo nudo devono essere limitate ad un periodo massimo di tre anni;

c) la capacità temporanea in eccesso deve essere correlata ai servizi di trasporto marittimo propri dell'organizzazione di trasporto marittimo, ossia l'eccesso di capacità specificamente acquisito (tramite acquisto o noleggio) ai fini della concessione a noleggio non è ammissibile a beneficiare dell'imposizione sul tonnellaggio; e

([115]) Cfr. considerando 58 della decisione di avvio.
([116]) Cfr. in particolare: decisione 2014/200/UE della Commissione, del 17 luglio 2013, relativa al regime di aiuti SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) al quale la Spagna ha dato esecuzione Regime di tassazione applicabile ad alcuni contratti di locazione finanziaria (GU L 114 del 16.4.2014, pag. 1); decisione della Commissione, del 20 dicembre 2011, nel caso N448/2010 sull'imposta finlandese sul tonnellaggio (GU C 220 del 25.7.2012, pag. 1), considerando 32; decisione della Commissione del 1º aprile 2015 nel caso SA.37912 sull'imposta croata sul tonnellaggio (GU C 142 del 22.4.2016, pag. 6), considerando 86, lettera f.
([117]) Decisione della Commissione, dell'11 dicembre 2002, nel caso N 504/02 (GU C 15 del 22.1.2003, pag. 5), considerando da 17 a 24.
([118]) Ad esempio società che gestiscono posacavi, posatubi, gru e navi da ricerca, nonché navi che forniscono soccorso in mare e assistenza in alto mare.
([119]) Cfr., tra l'altro, decisione della Commissione relativa al caso dell'imposta finlandese sul tonnellaggio, considerando 32; quella relativa al caso dell'imposta irlandese sul tonnellaggio, considerando 28; e quella concernente il caso dell'imposta croata sul tonnellaggio, considerando 86 e nota a piè di pagina 23.

d) la percentuale di capacità noleggiata a scafo nudo non può superare una percentuale massima della flotta dell'organizzazione di trasporto marittimo nel quadro del regime di imposta sul tonnellaggio che può raggiungere al massimo il 50 %. La Commissione ritiene che, se oltre il 50 % della flotta del beneficiario dell'imposta sul tonnellaggio è noleggiata a scafo nudo, tale attività non si classifichi come «attività ausiliaria». D'altro canto, una soglia massima inferiore non sarebbe appropriata, in quanto potrebbe discriminare gli operatori di piccole dimensioni.

(265) Poiché la legislazione applicabile a Malta non esclude i noleggiatori puri di navi dal regime di imposta sul tonnellaggio, tale legislazione non è compatibile con gli Orientamenti sui trasporti marittimi.

***Navi da crociera ed entrate accessorie***

(266) Nella decisione di avvio ([120]), la Commissione ha osservato che gli operatori di navi da crociera offrivano servizi di casinò, centro benessere, intrattenimento e altri servizi e sospettava che tali servizi potessero costituire l'attività principale e la fonte di profitti delle navi da crociera. Di conseguenza, la Commissione dubitava della misura in cui le navi da crociera potevano rientrare in un regime di imposta sul tonnellaggio.

(267) Inoltre, nella decisione di avvio ([121]), la Commissione ha preso atto del fatto che gli atti giuridici maltesi non forniscono alcuna indicazione precisa sulle tipologie di attività che potrebbero essere incluse nell'applicazione dell'imposta sul tonnellaggio come attività ausiliarie. Sono tuttavia necessarie limitazioni chiare al fine di garantire che i beneficiari dell'imposizione sul tonnellaggio rimangano degli autentici prestatori di servizi di trasporto marittimo.

(268) Nel caso dell'imposta cipriota sul tonnellaggio ([122]) la Commissione ha ritenuto che per quanto concerne il trasporto di passeggeri via mare, siano ammissibili anche «tutte le attività di albergo, ristorazione, intrattenimento e vendita al dettaglio svolte a bordo di una nave ammissibile», «purché tali servizi siano prestati come attività ausiliarie all'attività di trasporto di passeggeri via mare da parte di tale nave e siano tutti consumati o utilizzati a bordo di tale nave». Nel caso dell'imposta sul tonnellaggio applicata nel Regno Unito ([123]), la Commissione ha ritenuto ammissibili anche i «servizi o le strutture offerti, che sono supplementari alle attività principali, ma che formano parte del pacchetto totale offerto ai clienti, a condizione che sia improbabile che detti servizi generino un profitto qualora si applichino le normali norme fiscali». Nel caso dell'imposta belga sul tonnellaggio ([124]) la Commissione ha vietato che le entrate derivanti dalla vendita di prodotti non destinati al consumo a bordo, come gli articoli di lusso ([125]), nonché le scommesse e i casinò, così come le entrate generate da escursioni a terra ([126]), potessero beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio.

(269) La Commissione fa inoltre riferimento alla sua decisione nel caso relativo all'imposta finlandese sul tonnellaggio ([127]) e nel caso sull'imposta lituana sul tonnellaggio ([128]) nelle quali ha accettato che le operazioni legate ai terminali quali i servizi di imbarco/sbarco passeggeri e i servizi di carico/scarico merci, nonché le attività amministrative e assicurative strettamente associate al trasporto di passeggeri o merci possano essere incluse nell'applicazione del regime di imposta sul tonnellaggio. Inoltre, nella sua decisione nel caso dell'imposta belga sul tonnellaggio la Commissione ha ammesso che le entrate derivanti da investimenti a breve termine del capitale di esercizio siano ottenute dalla normale gestione finanziaria e possano pertanto essere soggette a imposizione sul tonnellaggio qualora dette entrate si riferiscano al normale capitale circolante dell'organizzazione di trasporto marittimo in relazione al perseguimento di attività ammissibili ([129]).

(270) In considerazione della prassi decisionale di cui sopra e riconoscendo che sarebbe controproducente stabilire un elenco definito di servizi che possono essere assoggettati all'imposizione sul tonnellaggio come servizi ausiliari, la Commissione ritiene che siano necessarie talune limitazioni al fine di assicurare che i beneficiari dell'imposta sul tonnellaggio rimangano dei prestatori veri e propri di servizi di trasporto marittimi. Il principio prevede che le entrate generate da navi ammissibili dovrebbero essere costituite principalmente dalle entrate risultanti dal trasporto marittimo principale.

([120]) Cfr. considerando 50 della decisione di avvio.
([121]) Cfr. considerando 63 della decisione di avvio.
([122]) Decisione della Commissione, del 24 marzo 2010, nel caso SA.30338 (GU C 144 del 3.6.2010, pag. 28), considerando 26.
([123]) Decisione della Commissione, del 12 luglio 2000, nel caso SA.15810 (GU C 258 del 9.9.2000, pag. 3).
([124]) Decisione 2005/417/CE della Commissione, del 30 giugno 2004, relativa a una serie di misure fiscali che il Belgio intende attuare a favore del trasporto marittimo, (GU L 150 del 10.6.2005, pag. 1), considerando 47.
([125]) Fatta eccezione per gli alcolici, il tabacco e i profumi.
([126]) Servizi acquistati da terzi.
([127]) Supra nota a piè di pagina 116, considerando 9 e 31.
([128]) Decisione della Commissione, del 24 aprile 2017, nel caso SA.45764 (GU C 219 del 7.7.2017, pag. 4), considerando 9.
([129]) Supra nota a piè di pagina 114, considerando da 139 a 141.

(271) Si intendono come entrate principali quelle risultanti dalle vendite di biglietti o da commissioni per il trasporto di merci e, in caso di trasporto di passeggeri, dalla locazione di cabine nel contesto del viaggio marittimo e dalla vendita di alimenti e bevande per il consumo immediato a bordo. Le entrate accessorie sono altri tipi di entrate derivanti da attività che sono frequentemente fornite a bordo (in particolare nel trasporto di passeggeri) e che non minacciano di distorcere eccessivamente la concorrenza con i prestatori di servizi che operano a terra e che sono tassati secondo le norme generali di imposizione. Esempi di servizi ausiliari sarebbero il noleggio di cartelloni pubblicitari a bordo; la vendita di beni e la fornitura di servizi abitualmente offerti su navi passeggeri, ivi compresi servizi di centro benessere, parrucchiere, gioco d'azzardo e altri servizi di intrattenimento; l'affitto di locali della nave agli operatori di negozi e servizi; l'intermediazione nella fornitura di escursioni locali ecc. La Commissione ritiene che le entrate principali debbano sempre costituire più del 50 % delle entrate lorde totali (principali e ausiliarie) di una nave.

(272) Allo stesso modo, le distorsioni della concorrenza con i servizi forniti a terra dovrebbero essere limitate. Ciò impone tra l'altro che ad esempio i servizi a terra, quali le escursioni locali o il trasporto parziale su strada inclusi nel pacchetto di servizi complessivo, debbano essere acquistati da società non collegate o a prezzo di mercato da entità del medesimo gruppo, che sono soggette alla normale imposizione sul reddito.

(273) Analogamente la conclusione di contratti non usuali per il settore dei trasporti marittimi, quali quelli per l'acquisto di automobili, bestiame, proprietà, non dovrebbe rientrare nell'applicazione dell'imposta sul tonnellaggio. Tali entrate sono assolutamente non correlate al trasporto marittimo e pertanto non dovrebbero mai essere ammissibili a beneficiare dell'imposizione sul tonnellaggio, né come entrate principali né come entrate accessorie.

(274) Dal momento che il regime maltese di imposta sul tonnellaggio non contiene disposizioni chiare in merito alla portata delle attività ausiliarie e della misura in cui esse possono beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio, detto regime non fornisce garanzie che le entrate accessorie siano accettate a beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio esclusivamente per le società di navigazione vere e proprie. Di conseguenza, tale aspetto del regime maltese di imposta sul tonnellaggio è incompatibile con gli Orientamenti sui trasporti marittimi.

7.2.1.3. Il livello dell'imposta sul tonnellaggio

(275) La sezione 3.1, penultimo paragrafo, degli Orientamenti sui trasporti marittimi stabilisce che, alfine di mantenere condizioni omogenee per le aliquote dell'imposta sul tonnellaggio, la Commissione approverà soltanto i regimi che comportano per lo stesso tonnellaggio un carico fiscale simile a quelli dei regimi già approvati.

(276) La Commissione osserva che il metodo di calcolo dell'aliquota dell'imposta maltese sul tonnellaggio differisce da quello applicato dalla maggior parte degli Stati membri. La maggior parte degli Stati membri definisce il cosiddetto «profitto teorico» per le diverse categorie di navi in base al loro tonnellaggio, sul quale essi applicano quindi l'imposta nazionale sulle società. La Commissione ammette la possibilità di utilizzare metodologie diverse per il calcolo dell'imposta sul tonnellaggio a condizione che l'onere fiscale finale per una determinata nave non scenda al di sotto di quanto accettato finora dalla Commissione.

(277) Rispetto alle aliquote dell'imposta sul tonnellaggio applicabili in altri Stati membri, quelle applicabili a Malta (in euro) sono esposte ai considerando da 106 a 114. La Commissione osserva che il livello massimo di imposizione per le società di Malta è pari al tasso medio applicato nel resto dell'Unione.

(278) Il regime maltese comprende una riduzione dell'aliquota per le navi di età inferiore ai dieci anni. Malta ha affermato che tale norma intende incentivare l'uso di navi più efficienti e rispettose dell'ambiente in conformità con gli obiettivi della sezione 2.2 degli Orientamenti sui trasporti marittimi. Il regime maltese di imposta sul tonnellaggio fissa aliquote più elevate per le navi di età superiore a 15 anni.

(279) I dati forniti da Malta per il raffronto con le aliquote dell'imposta sul tonnellaggio applicate in altri Stati membri prendono in considerazione soltanto l'aliquota tipica stabilita dalla legge sulle navi mercantili non rettificata per l'età della nave è ciò non è sufficiente per effettuare un raffronto diretto in quanto i dati forniti da Malta presumono altresì un elevato numero di giorni di inattività e riparazione per descrivere le aliquote negli altri Stati membri. Tuttavia, considerando l'aliquota più bassa pagabile a Malta, per una nave nuova, le aliquote ridotte da pagare supererebbero comunque quelle stabilite dalla Polonia per qualsiasi nave in uso per 359 giorni l'anno (98 %) o meno.

(280) La Commissione osserva che la riduzione fino al massimo del 75 % e la possibilità di riduzione/esenzione a discrezione del ministro di cui ai considerando da 71 a 73 della decisione di avvio non riguardano l'imposta sul tonnellaggio prevista dal regime, bensì il termine (fuorviante) di imposta sul tonnellaggio dovuta al momento dell'immatricolazione di una nave. L'impegno di Malta di modificare la legislazione sull'imposta sul tonnellaggio al fine di evitare un uso ambiguo del termine «imposta sul tonnellaggio» renderà tale concetto chiaro in futuro.

(281) Sulla base delle informazioni fornite dalle autorità maltesi in merito alle aliquote dell'imposta sul tonnellaggio applicabili e dei calcoli effettuati dalla Commissione, sembra che le aliquote dell'imposta sul tonnellaggio applicate a Malta non siano inferiori a quanto finora accettato dalla Commissione. La Commissione conclude pertanto che l'aliquota dell'imposta sul tonnellaggio applicata a Malta è conforme alle disposizioni della sezione 3.1 degli Orientamenti sui trasporti marittimi.

7.2.1.4. Il requisito in materia di legame di bandiera

(282) Nella decisione di avvio la Commissione ha ritenuto che i requisiti in materia di legame di bandiera previsti dalla legislazione maltese fossero più deboli rispetto a quanto richiesto dagli Orientamenti sui trasporti marittimi ([130]).

(283) Ai sensi della sezione 3.1. degli Orientamenti sui trasporti marittimi, gli armatori che immatricolano talune delle loro navi al di fuori del SEE possono comunque beneficiare di un regime di imposta sul tonnellaggio del SEE se la quota dichiarata di navi battenti bandiera del SEE rispetto al tonnellaggio della loro flotta è superiore al 60 %. Qualora il tonnellaggio della loro flotta battente bandiera del SEE sia inferiore al 60 %, possono comunque immatricolare navi supplementari al di fuori del SEE se: i) la quota del loro tonnellaggio di flotta battente bandiera del SEE non è diminuita dal 17 gennaio 2004; o ii) la quota totale della flotta battente bandiera del SEE rispetto a tutte le navi imponibili nello Stato membro in questione non è diminuita negli ultimi tre anni.

(284) Tuttavia, il regime maltese di imposta sul tonnellaggio non garantisce il rispetto delle condizioni di cui al considerando 283. In particolare, un beneficiario può comunque beneficiare del regime maltese di imposta sul tonnellaggio, qualora tale beneficiario non abbia diminuito per un periodo di tre anni la percentuale di flotta battente bandiera del SEE rispetto alla sua flotta soggetta a imposta sul tonnellaggio ([131]). Inoltre, un beneficiario può comunque beneficiare del regime maltese di imposta sul tonnellaggio, purché egli si impegni semplicemente ad aumentare o mantenere la percentuale di navi battenti bandiera del SEE rispetto alla sua flotta soggetta a imposta sul tonnellaggio ([132]). Di conseguenza la Commissione ritiene che il regime di imposta sul tonnellaggio non fornisca misure di salvaguardia sufficienti a garantire che le società soggette all'imposta sul tonnellaggio che dispongono altresì di navi battenti bandiera non del SEE aumentino o mantengano la quota del tonnellaggio del SEE della flotta e, pertanto, che la quota di tonnellaggio battente bandiera del SEE rimanga a livelli soddisfacenti. A tale riguardo, il regime di imposta sul tonnellaggio non è in linea con gli Orientamenti sui trasporti marittimi ed è pertanto incompatibile con il mercato interno ([133]).

7.2.1.5. Noleggio a tempo/viaggio

(285) Nella decisione di avvio ([134]), la Commissione ha espresso dubbi sull'ammissibilità in gran parte illimitata dei noleggiatori di tempo e di società analoghe che potrebbero beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio. La Commissione ha ritenuto che ciò non fosse in linea con gli obiettivi degli Orientamenti sui trasporti marittimi.

(286) Gli Orientamenti sui trasporti marittimi, così come interpretati dalla Commissione nelle sue precedenti decisioni, consentono ai noleggiatori a viaggio/tempo e ad operatori commerciali analoghi di navi di beneficiare dell'imposizione sul tonnellaggio a determinate condizioni. La Commissione ritiene che tali società possano beneficiare dell'imposizione sul tonnellaggio soltanto se contribuiscono a un obiettivo degli Orientamenti sui trasporti marittimi, in particolare lo sviluppo della bandiera dell'UE o la conservazione del know-how dell'UE oppure una combinazione dei due. Questo è il caso, ad esempio, se, oltre alle navi noleggiate a tempo/viaggio equipaggiate e dotate di personale da altre società, il beneficiario dell'imposta sul tonnellaggio ha nella propria flotta anche navi

([130]) Cfr. considerando da 76 a 79 della decisione di avvio.
([131]) Cfr. lettera c) del considerando 24 della presente decisione.
([132]) Cfr. considerando 25 della decisione di avvio.
([133]) Il fatto che nella pratica i requisiti possano essere stati soddisfatti è una questione rilevante per l'obbligo di recupero (cfr. sezione 7.3 della presente decisione).
([134]) Cfr. considerando 58 della decisione di avvio.

per le quali egli stesso assicura l'equipaggio e la gestione tecnica e a patto che tali navi costituiscano almeno il 20 % della flotta totale soggetta a imposta sul tonnellaggio ([135]). Un'altra possibilità è che la quota delle navi che sono sia non battenti bandiera SEE sia noleggiate a tempo/viaggio non superi il 75 % della flotta del beneficiario soggetta all'imposta sul tonnellaggio ([136]). Un'ulteriore possibilità è che gli Stati membri richiedano che almeno il 25 % dell'intera flotta del beneficiario batta bandiera del SEE ([137]). In tutti i casi citati, il beneficiario dell'imposta sul tonnellaggio rimane soggetto all'obbligo di mantenere/aumentare la quota del tonnellaggio battente bandiera del SEE della propria flotta (navi di proprietà o noleggiate a scafo nudo).

(287) Il regime maltese non impone nessuno dei requisiti menzionati al considerando 286. Di conseguenza la Commissione conclude che il quadro giuridico relativo agli operatori commerciali che forniscono servizi di trasporto con navi completamente equipaggiate e dotate di equipaggio di altre società non è in linea con gli Orientamenti sui trasporti marittimi.

7.2.1.6. Misure di separazione

(288) Il capitolo 3.1 degli Orientamenti sui trasporti marittimi impone di escludere gli effetti di trasferimento tra attività ammissibili e non ammissibili. Il regolamento fiscale impone a un'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo l'obbligo di mantenere una tenuta contabile separata che distingua il reddito e i guadagni derivanti da attività di trasporto marittimo da altre fonti di reddito.

(289) Le norme sulla deducibilità delle spese contenute nella legge sull'imposta sul reddito richiedono l'esistenza di un legame diretto tra una spesa e il reddito che essa produce. L'articolo 14, primo comma, della legge sull'imposta sul reddito consente di dedurre una spesa soltanto se la stessa è «*sostenuta interamente ed esclusivamente nella produzione del reddito*». Di conseguenza, non è possibile richiedere detrazioni per spese sostenute per generare profitti esenti (ivi compresi quelli soggetti all'imposta sul tonnellaggio) rispetto ad altri tipi di reddito imponibile.

(290) Un'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo che trae vantaggi dal regime sull'imposta sul tonnellaggio è tenuta a presentare una dichiarazione dei redditi annuale che distingua il reddito ammissibile da quello non ammissibile. Le perdite derivanti da attività soggette all'imposta sul reddito non possono essere compensate rispetto all'imposta sul tonnellaggio dovuta.

(291) Qualsiasi organizzazione autorizzata di trasporto marittimo è tenuta altresì a redigere bilanci conformi ai principi internazionali d'informativa finanziaria (IFRS) approvati dall'Unione e a sottoporli a revisione contabile da parte di un esperto contabile iscritto all'albo.

(292) Un'organizzazione di trasporto marittimo non può decidere se aderire o meno al regime maltese di imposta sul tonnellaggio a seconda che abbia profitti o perdite imponibili. A meno che l'organizzazione autorizzata di trasporto marittimo non opti per procedere in maniera diversa, rientra nell'ambito di applicazione del regime di imposta sul tonnellaggio; mentre qualora decida di non aderire al regime, tale decisione è irrevocabile ([138]). Di conseguenza nessuna organizzazione/gruppo di trasporto marittimo maltese ha una parte delle sue navi soggetta al regime di imposta sul tonnellaggio e una parte soggetta al regime di imposta sul reddito.

(293) L'articolo 51 della legge sull'imposta sul reddito contiene disposizioni antiabuso di ampia portata destinate a contrastare accordi e regimi artificiosi volti ad ottenere qualsiasi vantaggio fiscale ingiustificato. Questa norma generale antiabuso rispetta la raccomandazione della Commissione, del 6 dicembre 2012, sulla pianificazione fiscale aggressiva.

(294) Le misure antiabuso sono sostenute da sanzioni imposte in caso di violazioni. Di conseguenza, in tali circostanze, oltre al pagamento dell'imposta non pagata, vengono imposti interessi secondo un tasso dello 0,54 % mensile (ossia del 6,48 % annuo), oltre a sanzioni supplementari secondo un tasso pari a fino l'1,5 % mensile (ossia il 18 % annuo) rispetto a detto importo non pagato.

(295) La Commissione constata altresì positivamente che la preoccupazione sollevata nella decisione di avvio riguardo alla portata troppo ampia delle attività ([139]) e delle organizzazioni ammissibili è stata risolta dagli impegni offerti da Malta.

([135]) Decisione della Commissione nel caso dell'imposta lituana sul tonnellaggio, considerando 36.
([136]) Decisione della Commissione, del 13 maggio 2003, nel caso N737/2002 sull'imposta francese sul tonnellaggio (GU C 38 del 12.2.2004, pag. 4), considerando 35; decisione della Commissione nel caso sull'imposta lituana sul tonnellaggio, considerando 37.
([137]) Decisione (UE) 2015/667, considerando 42.
([138]) Articolo 6 del regolamento fiscale.
([139]) Cfr. considerando 85 della decisione di avvio.

(296) La Commissione conclude pertanto che la separazione a Malta è solida e conforme ai requisiti degli Orientamenti sui trasporti marittimi e che, di conseguenza, le sue preoccupazioni espresse a tale riguardo sono state attenuate.

7.2.1.7. L'esenzione dalla tassazione delle plusvalenze derivanti dalla vendita o dal trasferimento di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio

(297) Come illustrato nella sezione 7.1.3, l'esenzione dalla tassazione di plusvalenze derivanti dalla vendita o dal trasferimento di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio costituisce un aiuto.

(298) L'articolo 3, primo comma, lettera b), del regolamento tributario, esenta dall'imposizione fiscale le plusvalenze derivanti dalla vendita o dal trasferimento di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio ([140]). La Commissione riconosce l'esenzione dall'imposizione di plusvalenze derivanti dalla vendita o dal trasferimento di navi ammissibili che sono state acquistate e vendute mentre erano legittimamente soggette al regime di imposta sul tonnellaggio ([141]). Per quanto riguarda le navi acquisite prima dell'adesione del beneficiario al regime di imposta sul tonnellaggio, tale esenzione sarebbe accettabile soltanto entro i limiti del massimale di aiuto fissato nella sezione 11 degli Orientamenti sui trasporti marittimi. Le plusvalenze derivanti dalla vendita di navi eccessivamente ammortizzate (che si verifica prima dell'adesione al regime di imposta sul tonnellaggio) devono essere prese in considerazione ai fini del calcolo del massimale di aiuto. Ciò significa che nel caso di navi acquistate prima dell'adesione al regime di imposta sul tonnellaggio, le passività fiscali occulte derivanti da un ammortamento eccessivo devono essere regolarizzate al momento di tale adesione, a meno che non possano essere risolte entro il massimale dell'aiuto su un periodo di dieci anni. Di norma tali passività fiscali occulte dovrebbero essere determinate come differenza tra il valore di mercato e il valore fiscale della nave al momento dell'adesione al regime di imposizione sul tonnellaggio.

(299) Data l'attuale formulazione troppo ampia dell'articolo 85 A della legge sulle navi mercantili che consente di dichiarare come nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio (che può quindi beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio) qualsiasi nave indipendentemente dalle attività nelle quali essa è coinvolta e in considerazione della mancanza di norme destinate a gestire il potenziale eccessivo ammortamento di una nave acquisita prima dell'adesione al regime di imposta sul tonnellaggio, la Commissione ritiene che i testi giuridici maltesi non limitino in maniera appropriata l'esenzione dalla tassazione delle plusvalenze derivanti dalla vendita o dal trasferimento di navi, né in termini di importi né in termini di beneficiari. Tale esenzione generale prevista dal regime maltese non soddisfa i requisiti di compatibilità.

(300) La Commissione conclude che l'esenzione dalla tassazione delle plusvalenze derivanti dalla vendita o dal trasferimento di navi nella sua formulazione attuale sia incompatibile con le norme del mercato interno, poiché l'esenzione si estende a navi che sono state ammortizzate in base alle norme sull'imposta sul reddito prima del trasferimento al regime di imposta sul tonnellaggio. Di conseguenza, l'esenzione costituisce un aiuto illegale e incompatibile. La disposizione corrispondente deve pertanto essere soggetta a modifica.

7.2.1.8. Conclusione

(301) Sulla base di quanto precede, la Commissione conclude che i seguenti aspetti del regime maltese di imposta sul tonnellaggio sono incompatibili con gli Orientamenti sui trasporti marittimi: l'ammissibilità di «*qualsiasi altra attività che possa essere prescritta*», l'ammissibilità delle chiatte non motorizzate, le condizioni di ammissibilità delle navi da rimorchio e da dragaggio, l'ammissibilità dei pescherecci e degli impianti di trivellazione del petrolio, l'esenzione dalla tassazione delle plusvalenze derivanti dalla vendita o dal trasferimento di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio e l'assenza di misure di salvaguardia in materia di noleggio a scafo nudo, le entrate accessorie, il legame di bandiera del SEE e il noleggio a tempo/viaggio. Per le ragioni espresse, il regime maltese di imposta sul tonnellaggio è incompatibile con il mercato interno.

(302) Tuttavia, tali aspetti incompatibili possono essere affrontati in futuro mediante l'attuazione degli impegni assunti da Malta di cui all'allegato, in particolare ai punti 1, 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 14, 15, 20, 21 e 22. Di conseguenza, a condizione che venga data attuazione, entro il termine di tre mesi, agli impegni di cui all'allegato, il regime maltese di imposta sul tonnellaggio sarà reso compatibile alla data di piena attuazione di detti impegni.

([140]) Cfr. considerando 14.

([141]) Cfr. ad esempio le decisioni della Commissione: nel caso dell'imposta finlandese sul tonnellaggio, considerando 38; nel caso dell'imposta croata sul tonnellaggio, considerando da 50 a 53 e 113; e nel caso dell'imposta italiana sul tonnellaggio, considerando da 28 a 33 e da 64 a 66.

7.2.2. *Esenzione dalla tassazione delle plusvalenze relative alle partecipazioni in società di navigazione*

(303) Come illustrato nella sezione 7.1.3, l'esenzione dalla tassazione delle plusvalenze relative alle partecipazioni in società di navigazione applicate ai residenti maltesi costituisce un aiuto.

(304) L'acquisto e la vendita di partecipazioni in società di navigazione rientrano nelle attività di investimento (che non sono possono beneficiare dell'imposizione sul tonnellaggio ai sensi degli Orientamenti sui trasporti marittimi ([142])), piuttosto che in quelle di trasporto marittimo. Gli Orientamenti sui trasporti marittimi indicano chiaramente che gli Stati membri dovrebbero «lasc[iare] impregiudicato il carico fiscale normale […] sulla remunerazione personale degli azionisti e dei dirigenti». Tale norma si rende necessaria affinché l'aiuto compatibile si concentri sulle attività che necessitano di sostegno, nonché al fine di limitare nella massima misura possibile la distorsione della concorrenza in altri settori. In caso contrario, anche gli azionisti di società che beneficiano di aiuti compatibili avrebbero diritto a esenzioni fiscali (e lo stesso si applicherebbe anche agli eventuali azionisti di tali azionisti). Ciò, tuttavia, moltiplicherebbe, fino a livelli imprevedibilmente elevati, l'ammontare di aiuti inizialmente accettati per una specifica società in un determinato settore in misura tale che alla fine molteplici settori dell'economia potrebbero essere «contaminati» da tali aiuti (in base alle attività degli azionisti beneficiari). Un simile esito sarebbe contrario all'efficacia delle norme in materia di aiuti di Stato e anche al principio del divieto di aiuti di Stato, che impone l'applicazione restrittiva e ben mirata di qualsiasi eccezione (aiuti compatibili).

(305) La Commissione conclude quindi che l'esenzione dalla tassazione delle plusvalenze relative alle partecipazioni in società di navigazione concessa a favore dei residenti maltesi è incompatibile con le norme del mercato interno. Di conseguenza, l'esenzione costituisce un aiuto illegale e incompatibile che deve essere soppresso. La Commissione constata con favore che le autorità maltesi si sono impegnate a sopprimere tale esenzione ai sensi del punto 16 degli impegni di cui all'allegato.

7.2.3. *L'esenzione dalla tassazione di interessi o altri redditi in relazione al finanziamento di società di navigazione o di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio*

(306) Come indicato al considerando 212, l'articolo 3, secondo comma, del regolamento fiscale costituisce un aiuto a favore degli istituti finanziari.

(307) La portata degli Orientamenti sui trasporti marittimi e, quindi, il beneficio dell'imposta sul tonnellaggio sono limitati al «trasporto di merci e persone via mare». Ciò non include gli istituti finanziari che erogano prestiti, emettono garanzie o titoli in relazione alla proprietà, alla gestione, all'amministrazione o all'esercizio di navi come consentito invece dall'articolo 3, secondo comma, del regolamento fiscale.

(308) Di conseguenza, l'esenzione oggetto di indagine non dispone di fondamenti di compatibilità ai sensi degli Orientamenti sui trasporti marittimi. Malta non ha fornito altri ragionamenti sulla compatibilità sulla base dell'articolo 107, paragrafi 2 o 3, del TFUE. La Commissione non ritiene che l'esenzione oggetto di indagine possa essere considerata compatibile in ragione di nessun motivo di compatibilità previsto dal trattato.

(309) La Commissione conclude che le attuali condizioni del regime relativo agli istituti finanziari sono incompatibili con gli Orientamenti sui trasporti marittimi e costituiscono pertanto un aiuto illegale e incompatibile, che deve essere abolito. La Commissione constata con favore che le autorità maltesi si sono impegnate a sopprimere tale esenzione ai sensi del punto 3 degli impegni di cui all'allegato.

7.2.4. *L'esenzione da determinati diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti*

(310) Sebbene potrebbe essere possibile accettare potenzialmente tali esenzioni dai diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti nel caso in cui il beneficiario diretto sia una società di navigazione vera e propria, ma esclusivamente nel rispetto dei limiti del massimale di aiuto previsti dalla sezione 11 degli Orientamenti sui trasporti marittimi, l'attuale esenzione potrebbe potenzialmente avvantaggiare le società non di navigazione. Inoltre, non esiste alcun meccanismo che consenta il rispetto della sezione 11 degli Orientamenti sui trasporti marittimi.

(311) Malta non ha invocato alcun motivo di compatibilità e la Commissione non ritiene ve ne sia alcuno a sostegno della misura nella sua forma attuale.

([142]) Cfr. sezione 3.1 degli Orientamenti sui trasporti marittimi.

(312) La Commissione conclude che l'esenzione da determinati diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti per quanto riguarda transazioni relative a titoli negoziabili concernenti organizzazioni di trasporto marittimo a vantaggio dei residenti maltesi è incompatibile con le norme del mercato interno. Di conseguenza, l'esenzione costituisce un aiuto illegale e incompatibile che deve essere soppresso. La Commissione constata con favore che le autorità maltesi si sono impegnate a sopprimere tale esenzione ai sensi del punto 17 degli impegni di cui all'allegato.

7.2.5. *Esenzione dal pagamento di imposte a discrezione ministeriale*

(313) La legislazione in vigore non limita in maniera adeguata l'uso della discrezionalità del ministro di esonerare le navi dal pagamento di tasse ai sensi del regolamento alle sole finalità filantropiche e umanitarie, così come inteso invece dalle autorità maltesi.

(314) Malta non ha invocato alcun motivo di compatibilità e la Commissione non ritiene ve ne sia alcuno a sostegno della misura nella sua forma attuale.

(315) La Commissione conclude che la possibilità di esentare le navi a discrezione del ministro è incompatibile con le norme del mercato interno. Di conseguenza, tale possibilità di esenzione costituisce un aiuto illegale e incompatibile che deve essere soppresso. La Commissione constata con favore che le autorità maltesi si sono impegnate, al punto 19 degli impegni di cui all'allegato, a emettere orientamenti con l'obiettivo di assicurare che la discrezionalità ministeriale sia esercitata esclusivamente nel caso di operazioni umanitarie e filantropiche che non comportano l'offerta di merci e servizi a un mercato.

7.2.6. *Massimale dell'aiuto*

(316) Per quanto riguarda il massimale degli aiuti, la sezione 11, secondo capoverso, degli Orientamenti sui trasporti marittimi stabilisce un livello massimo di aiuti, al fine di evitare un cumulo di aiuti che raggiunga livelli sproporzionati rispetto agli obiettivi di interesse comune della Comunità, tanto da dar luogo ad una spirale degli aiuti negli Stati membri. L'aiuto totale ([143]) a vantaggio delle società di navigazione non può fornire alcun beneficio maggiore rispetto a quello rappresentato dall'azzeramento delle imposte sul reddito e dei contributi di sicurezza sociale dei marittimi e la riduzione dell'imposta sulle società per le attività di trasporto marittimo al livello specificato nella sezione 3.1, penultimo capoverso, degli Orientamenti sui trasporti marittimi.

(317) Malta ha fornito informazioni credibili sul fatto che il massimale è sempre stato rispettato in passato e si è impegnata a garantirne il rispetto in futuro. Ciò è integrato dall'impegno a chiedere ai beneficiari dell'imposta sul tonnellaggio di presentare dichiarazioni di conformità annuali obbligatorie in merito al rispetto del massimale di aiuto. Inoltre, Malta si è impegnata, al punto 12 degli impegni di cui all'allegato, a introdurre una disposizione formale sul controllo del massimale di aiuto.

7.3. **Recupero**

7.3.1. *Classificazione degli aiuti nuovi/esistenti, legittimo affidamento e certezza del diritto*

(318) L'articolo 22 e l'allegato IV (sezione 3) dell'atto di adesione ([144]) prevedono che gli aiuti al settore dei trasporti siano considerati come aiuti esistenti ai sensi dell'articolo 88, paragrafo 1, del trattato fino alla fine del terzo anno dalla data di adesione, purché siano stati comunicati alla Commissione entro quattro mesi dalla data di adesione.

([143]) Ad eccezione degli aiuti alla formazione, agli aiuti alla ristrutturazione, agli aiuti relativi agli obblighi di servizio pubblico e agli aiuti all'avviamento per nuovi servizi di trasporto marittimo a corto raggio.

([144]) Atto relativo alle condizioni di adesione della Repubblica ceca, della Repubblica di Estonia, della Repubblica di Cipro, della Repubblica di Lettonia, della Repubblica di Lituania, della Ungheria, della Repubblica di Malta, della Repubblica di Polonia, della Repubblica di Slovenia e della Repubblica slovacca e agli adattamenti dei trattati sui quali si fonda l'Unione europea («atto di adesione») (GU L 236 del 23.9.2003, pag. 33). Per quanto riguarda l'argomentazione di Malta secondo la quale il regime di imposta sul tonnellaggio e le misure di accompagnamento sono state stabilite nel 1973, è sufficiente rilevare che il punto 1, lettera a), della sezione 3 dell'allegato IV dell'atto di adesione non si applica agli aiuti al settore dei trasporti.

(319) Alla data della sua adesione, Malta aveva dichiarato alla Commissione che il regime maltese di imposta sul tonnellaggio era in linea con le norme allora in vigore e aveva fornito assicurazioni sul rispetto del legame di bandiera, ma non aveva presentato i dettagli del regime alla Commissione in conformità con le disposizioni del trattato di adesione al fine di stabilirlo come aiuto esistente. Le discussioni tra la Commissione e le autorità maltesi concernenti le questioni relative ai trasporti si sono svolte il 19 ottobre 2000 e il 18 settembre 2001 e la breve discussione in merito all'imposta sul tonnellaggio è stata registrata nel verbale e nella posizione negoziale delle autorità maltesi ([145]). In occasione della riunione della conferenza di adesione di Malta all'UE, tenutasi il 26 ottobre 2001, è stato convenuto di raccomandare la chiusura provvisoria dei negoziati sul capitolo dei trasporti dell'adesione, che includeva espressamente gli aiuti di Stato nel settore dei trasporti.

(320) La Commissione ritiene che Malta e i beneficiari non beneficino né del legittimo affidamento né della certezza del diritto per quanto riguarda le misure di aiuto soggette alla presente decisione. Secondo la giurisprudenza costante, si può fare legittimo affidamento sulla regolarità dell'aiuto solamente qualora quest'ultimo sia stato concesso nel rispetto della procedura prevista dall'articolo 108 del TFUE, dato che un operatore economico diligente deve normalmente essere in grado di accertarsi che tale procedura sia stata rispettata ([146]). Nel caso di specie, appare evidente che la procedura di notifica di cui all'articolo 108 del TFUE e la procedura prevista nell'atto di adesione non sono state rispettate e, quindi, non vi è possibilità di legittimo affidamento. Inoltre, le discussioni citate da Malta ([147]) non portano alla conclusione che la Commissione avrebbe fornito assicurazioni precise, incondizionate e coerenti del fatto che il regime di imposta sul tonnellaggio sarebbe stato considerato come un aiuto esistente.

(321) In considerazione di quanto sopra, le misure del presente caso non costituiscono aiuti esistenti rientranti in una delle categorie di cui all'articolo 1, lettera b), del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio ([148]). Inoltre Malta e i beneficiari non beneficiano né del legittimo affidamento né della certezza del diritto per quanto riguarda le misure di aiuto soggette alla presente decisione.

7.3.2. *Il regime di imposta sul tonnellaggio*

7.3.2.1. Tipi ammissibili di navi

(322) Le norme del 2012 sulla procedura interna elencano come navi non ammissibili a beneficiare dell'esenzione dall'imposta sul reddito e del trattamento in qualità di «navi soggette all'imposta sul tonnellaggio» in quanto non impegnate in «attività di trasporto marittimo»: pescherecci, imbarcazioni da diporto, impianti fissi d'alto mare, ivi inclusi gli impianti di trivellazione del petrolio, piattaforme mobili, rimorchiatori non oceanici, gru galleggianti non a propulsione autonoma, pontoni, navi il cui scopo principale è quello di offrire giochi d'azzardo e/o casinò e navi analoghe ([149]).

(323) L'elenco delle navi soggette all'imposta sul tonnellaggio fornito da Malta e le relative spiegazioni mostrano che questo è anche il modo in cui le norme sono state attuate nella pratica; le autorità maltesi confermano inoltre che nessuna di tali navi ha beneficiato dell'imposta sul tonnellaggio durante il periodo in questione. Le norme del 2012 sulla procedura interna hanno chiarito quali tipi di navi non si ritiene svolgano attività di trasporto marittimo ai sensi della legge sulle navi mercantili. Le pratiche passate a decorrere dal 2004 non si discostarono da queste norme. Di conseguenza la Commissione conclude che i pescherecci, le imbarcazioni da diporto, gli impianti fissi d'alto mare ivi compresi gli impianti di trivellazione del petrolio, le piattaforme mobili, i rimorchiatori non oceanici, le gru galleggianti non a propulsione autonoma, i pontoni, le navi il cui scopo principale è quello di offrire giochi d'azzardo e/o casinò non hanno in pratica beneficiato del regime di imposta sul tonnellaggio, sebbene in teoria fosse a loro disposizione.

(324) Per quanto riguarda la possibilità prevista dall'articolo 85 della legge sulle navi mercantili che le attività di trasporto marittimo possano essere «*altrimenti prescritte*», Malta ha confermato che non sono mai stati emessi regolamenti, norme, ordini o istruzioni destinati ad ampliare la definizione delle attività di trasporto marittimo. La Commissione conclude pertanto che la definizione delle attività di trasporto marittimo non è stata estesa oltre il trasporto internazionale di merci o passeggeri via mare.

([145]) Documenti di registrazione relativi all'adesione maltese CONF-M 51/00 e CONF-M 65/01.
([146]) Cfr. causa C-24/95 *Alcan Deutschland* ECLI:EU:C:1997:163, punto 25 e la giurisprudenza ivi citata.
([147]) Cfr. considerando 319 della presente decisione.
([148]) Regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU L 248 del 24.9.2015, pag. 9); che sostituisce il regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU L 83 del 27.3.1999, pag. 1).
([149]) Cfr. considerando 10 della presente decisione.

(325) Di conseguenza la Commissione conclude che, sebbene la portata del regime sia stata inaccettabilmente ampia, non è stato erogato alcun aiuto a vantaggio di una nave non ammissibile e, pertanto, non è necessario alcun recupero.

***Navi da rimorchio e da dragaggio***

(326) Nonostante Malta non avesse definito requisiti espliciti per le attività di dragaggio e rimorchio, le autorità maltesi hanno confermato che nel periodo dal 2004 al 2016 hanno concesso lo status di beneficiari del regime di imposta sul tonnellaggio a tali navi esclusivamente nei casi in cui era stato confermato che esse svolgevano per la maggior parte delle loro tempo di esercizio attività di trasporto internazionale di merci in conformità con i parametri degli Orientamenti sui trasporti marittimi. In particolare, i rimorchiatori attivi nei porti sono stati esclusi dall'applicazione dell'imposta sul tonnellaggio e l'applicazione di quest'ultima è stata limitata alle navi coinvolte nel trasporto marittimo internazionale.

(327) Dopo aver esaminato le informazioni fornite da Malta, la Commissione osserva che erano ammessi a beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio soltanto navi battenti bandiera del SEE per quanto riguarda il rimorchio e che de facto gli obblighi fissati dagli Orientamenti sono stati rispettati nell'applicazione dell'imposizione sul tonnellaggio a tali navi nel periodo in questione.

(328) La Commissione conclude pertanto che non è necessario alcun recupero.

7.3.2.2. Reddito soggetto all'imposta sul tonnellaggio

***Attività ausiliarie***

(329) Per quanto concerne le attività ausiliarie delle navi da crociera, sulla base delle informazioni fornite da Malta, la Commissione osserva innanzitutto che i profitti di eventuali subappaltatori non sono stati ammessi a beneficiare del regime di imposta sul tonnellaggio e, in secondo luogo, che i servizi forniti ai clienti di norma a bordo delle navi e in relazione alle escursioni a terra hanno beneficiato dell'imposta sul tonnellaggio soltanto nei casi in cui tali servizi sono stati acquistati dall'organizzazione di trasporto marittimo a condizioni di mercato. La Commissione è quindi convinta che l'interpretazione delle attività di trasporto marittimo applicata da Malta abbia assicurato de facto il rispetto della portata delle attività che la Commissione ha accettato in passato come reddito accessorio ammissibile a beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio.

(330) Inoltre la Commissione rileva che Malta ha in pratica avviato discussioni individuali con ciascun proprietario/operatore di navi da crociera che desiderava aderire al regime maltese di imposta sul tonnellaggio con l'obiettivo di comprendere la portata delle loro attività prima dell'adesione a detto regime. Tale prassi ha messo a disposizione un meccanismo grazie al quale le autorità maltesi sono state in grado di garantire che i proprietari e gli operatori di tali navi beneficiassero del regime di imposta sul tonnellaggio esclusivamente laddove appropriato. Sebbene non fossero stati definiti requisiti formali atti a garantire che meno del 50 % delle entrate soggette all'imposta sul tonnellaggio di una nave provenga da attività ausiliarie, le autorità maltesi hanno dimostrato che le entrate principali del trasporto marittimo costituivano la maggior parte delle entrate derivanti dal trasporto marittimo per ciascuna nave. La Commissione conclude pertanto che non è necessario alcun recupero.

***Noleggio a tempo/viaggio e noleggio a scafo nudo***

(331) A seguito delle spiegazioni ricevute da Malta, la Commissione osserva che le organizzazioni maltesi di trasporto marittimo che hanno beneficiato dell'imposta sul tonnellaggio non hanno intrapreso attività di noleggio a tempo e che la flotta maltese soggetta a imposta sul tonnellaggio batte prevalentemente bandiera del SEE (ossia il 90 %).

(332) Nessuna delle navi noleggiate a scafo nudo accettate in passato a beneficiare del regime di imposta sul tonnellaggio era una nave noleggiata a scafo nudo a terzi, come dimostrato dalla panoramica relativa al periodo 2004-2016 presentata da Malta ai servizi della Commissione.

(333) La Commissione conclude pertanto che non è necessario alcun recupero per quanto riguarda il noleggio a tempo/viaggio e il noleggio a scafo nudo.

7.3.2.3. Legame di bandiera

(334) Per quanto riguarda il passato, Malta ha fornito dati relativi alla quota di navi battenti bandiera maltese e del SEE per i beneficiari. Il rapporto tra le navi battenti bandiera del SEE per beneficiario supera ampiamente la quota del 60 % richiesta dagli Orientamenti sui trasporti marittimi.

7.3.2.4. L'esenzione dalla tassazione delle plusvalenze derivanti dalla vendita o dal trasferimento di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio

(335) Le rispettive disposizioni richiedono una modifica in quanto l'esenzione fiscale non è limitata ai proventi derivanti dalla vendita o dal trasferimento di navi che sono state acquistate e vendute durante il periodo di applicazione del regime di imposta sul tonnellaggio. Nonostante la portata troppo ampia dell'esenzione fiscale, Malta ha dimostrato in maniera credibile che soltanto le vendite e le transazioni relative a navi soggette all'imposta sul tonnellaggio acquistate e vendute da società di navigazione mentre dette imbarcazioni erano soggette all'imposta sul tonnellaggio hanno beneficiato dell'esenzione fiscale in passato. La Commissione conclude pertanto che non sia necessario alcun recupero.

7.3.2.5. Conclusione

(336) Poiché in pratica non è stato versato alcun importo a favore di beneficiari non ammissibili nel quadro del regime maltese di imposta sul tonnellaggio, la Commissione conclude che non è necessario alcun recupero a tale proposito.

7.3.3. *Interessi o altri redditi dovuti in relazione al finanziamento di società di navigazione o di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio*

(337) In considerazione delle spiegazioni fornite da Malta ([150]) la Commissione ritiene che nessun istituto finanziario abbia effettivamente beneficiato dell'esenzione dalla tassazione di interessi e altri redditi in relazione al finanziamento di società di navigazione o navi soggette all'imposta sul tonnellaggio. Poiché non è stato erogato alcun aiuto a nessun beneficiario nel quadro di tale misura, non è richiesto alcun recupero.

7.3.4. *Esenzione dai diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti e dalla tassazione delle plusvalenze relative alle partecipazioni in società di navigazione*

(338) Secondo le norme del sistema fiscale generale, tutti i non residenti di Malta sarebbero esentati dalle plusvalenze su un trasferimento di azioni. L'articolo 12, primo comma, lettera u), punto 1), della legge sull'imposta sul reddito esenta dall'imposizione fiscale qualsiasi reddito o guadagno ottenuto da un'impresa registrata a Malta derivante dalla detenzione di una partecipazione o dal trasferimento di tale partecipazione.

(339) In relazione ai diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti, laddove metà del capitale azionario ordinario sia controllata da non residenti, la transazione è esente dai diritti previsti nel quadro del sistema generale. Inoltre, vi sono altresì esenzioni dal versamento di tali diritti in caso di trasferimenti infragruppo.

(340) Malta ha adottato misure per costituire un campione rappresentativo degli azionisti delle società di navigazione al fine di determinarne l'assetto proprietario tipico. Le autorità maltesi hanno creato tale campione al fine di riflettere la composizione della flotta maltese soggetta a imposta sul tonnellaggio. Dopo aver individuato un insieme appropriato di società tale da riflettere in maniera accurata la flotta, Malta ha esaminato caso per caso la proprietà delle azioni di tali società nel periodo in esame ed ha quindi potuto stabilire che tutte queste società erano di proprietà esclusiva di non residenti nel periodo dal 2004 al 2016. Inoltre Malta ha condotto un'indagine specifica sulle transazioni degli azionisti durante il periodo al fine di tentare di individuare eventuali transazioni che coinvolgessero un residente maltese. Il risultato dell'indagine è stato che è stata rilevata una sola transazione che ha coinvolto un residente maltese. Tale transazione ha coinvolto un gruppo nel quale tutti gli altri azionisti erano non residenti. Data la dimensione della transazione individuata, anche qualora non fossero state applicate le esenzioni generali derivanti dalla proprietà straniera, il valore combinato della plusvalenza e dei diritti su documenti e trasferimenti sarebbe stato ampiamente inferiore alla soglia *de minimis*.

(341) Il campionamento rappresentativo strutturato attuato da Malta, associato alla ricerca di transazioni, alle esenzioni disponibili nel quadro del sistema fiscale generale e alla soglia *de minimis*, indica che verosimilmente il recupero non sarà diffuso. Tuttavia, non è possibile escludere l'erogazione di aiuti nel quadro di queste due misure nei casi in cui non si applichi nessuna delle suddette esenzioni e l'importo erogato superi la soglia *de minimis*. In tali casi, dovrebbe aver luogo il recupero dell'aiuto erogato.

(342) Per quanto riguarda la metodologia di recupero, l'importo da recuperare dovrebbe consistere nel diritto o nell'imposta che avrebbero dovuto essere corrisposti qualora fosse stata applicata la norma applicabile in via generale. Al fine di individuare i potenziali beneficiari, le autorità maltesi dovranno innanzitutto determinare l'assetto proprietario delle società di navigazione. In una seconda fase, le autorità maltesi dovranno verificare se le transazioni che giustificano la riscossione dei diritti su documenti e trasferimenti e l'applicazione della tassazione delle plusvalenze relative a partecipazioni in società di navigazione riguardino un residente maltese.

([150]) Cfr. considerando 136.

7.3.5. *Esenzione dal pagamento di imposte a discrezione ministeriale*

(343) La discrezionalità ministeriale descritta ai considerando 23 e 313 della presente decisione non è mai stata utilizzata e, pertanto, non è necessario alcun recupero.

7.4. **Impegni**

(344) La Commissione accoglie con favore gli impegni di Malta di cui all'allegato della presente decisione.

7.5. **Lingua**

(345) Malta ha rinunciato al diritto di ottenere l'adozione della presente decisione in lingua maltese. La lingua facente fede è pertanto l'inglese.

## 8. **CONCLUSIONE**

(346) La Commissione rileva che il regime di imposta sul tonnellaggio costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. Oltre all'applicazione dell'imposta sul tonnellaggio in relazione ai redditi derivanti dall'esercizio di navi, l'aiuto è presente anche: nell'esenzione dalla tassazione delle plusvalenze relative alle partecipazioni in società di navigazione applicabile ai residenti maltesi; nell'esenzione dalla tassazione delle plusvalenze derivanti dalla vendita o dal trasferimento di navi applicabili ai residenti maltesi; nell'esenzione dai diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti relativi ad azioni applicabili ai residenti maltesi; nell'esenzione dal pagamento di tasse secondo la discrezionalità ministeriale; e nell'esenzione degli istituti finanziari dalla tassazione di interessi o altri redditi dovuti in relazione al finanziamento delle società di navigazione e delle navi soggette all'imposta sul tonnellaggio.

(347) La Commissione ritiene che l'esenzione dalla tassazione dei dividendi generati da partecipazioni in società di navigazione non costituisca un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato in quanto non fornisce un vantaggio selettivo.

(348) La Commissione ritiene che le seguenti misure di aiuto di Stato siano incompatibili con il mercato interno:

a) il regime di imposta sul tonnellaggio per quanto riguarda i seguenti aspetti: l'ammissibilità di «qualsiasi altra attività che possa essere prescritta», l'ammissibilità delle chiatte non motorizzate, le condizioni di ammissibilità delle navi da rimorchio e da dragaggio, l'ammissibilità dei pescherecci e degli impianti di trivellazione del petrolio, l'esenzione dalla tassazione delle plusvalenze derivanti dalla vendita o dal trasferimento di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio e l'assenza di misure di salvaguardia in materia di noleggio a scafo nudo, le entrate accessorie, il legame di bandiera con il SEE e il noleggio a tempo/viaggio;

b) l'esenzione dalla tassazione delle plusvalenze derivanti dalla vendita di partecipazioni in società di navigazione applicate ai residenti maltesi;

c) l'esenzione dall'imposta sul reddito per i redditi da interessi o per altri redditi di istituti finanziari in relazione al finanziamento di società di navigazione o di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio;

d) l'esenzione dai diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti per il trasferimento di partecipazioni in organizzazioni di trasporto marittimo per i residenti maltesi;

e) l'esenzione dal pagamento di imposte a discrezione ministeriale.

(349) La Commissione ritiene che le misure di aiuto di Stato incompatibili elencate al considerando 348 debbano essere soppresse. Tuttavia, l'attuazione da parte di Malta degli impegni di cui all'allegato della presente decisione renderebbe compatibile il regime maltese di imposta sul tonnellaggio alla data della piena attuazione di detti impegni.

(350) La Commissione ritiene che il regime di imposta sul tonnellaggio amministrato in pratica dalle autorità maltesi non abbia portato all'erogazione di importi di aiuto a beneficiari non ammissibili. Inoltre, non è stato erogato alcun aiuto per quanto concerne l'esenzione dal pagamento di imposte a discrezione ministeriale e l'esenzione dall'imposta sul reddito per i redditi da interessi o per altri redditi di istituti finanziari in relazione al finanziamento di società di navigazione o di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio.

(351) La Commissione conclude che gli aiuti di Stato incompatibili erogati in relazione all'esenzione dalla tassazione delle plusvalenze derivanti dalla vendita di partecipazioni in società di navigazione applicate ai residenti maltesi e in relazione all'esenzione da diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti di partecipazioni in organizzazioni di trasporto marittimo per i residenti maltesi devono essere recuperati nella misura in cui superano la soglia *de minimis,*

HA ADOTTATO LA PRESENTE DECISIONE:

*Articolo 1*

L'aiuto concesso ai sensi del regime di imposta sul tonnellaggio costituisce un nuovo aiuto ai sensi del trattato di adesione dal 1º maggio 2004.

*Articolo 2*

L'aiuto concesso ai sensi del regime di imposta sul tonnellaggio è compatibile con il mercato interno, fatta salva l'osservanza degli impegni di cui all'allegato.

*Articolo 3*

1. I seguenti elementi del regime di imposta sul tonnellaggio sono incompatibili con il mercato interno:

a) l'ammissibilità a beneficiare dell'imposizione sul tonnellaggio per il reddito generato dall'esercizio di chiatte non motorizzate, impianti di trivellazione del petrolio e pescherecci;

b) l'ammissibilità a beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio per i redditi generati dalle navi da rimorchio e da dragaggio e dal noleggio a scafo nudo senza restrizioni;

c) l'ammissibilità a beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio per le navi soggette a noleggio a tempo/viaggio senza restrizioni;

d) l'ammissibilità a beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio per le entrate derivanti da attività ausiliarie senza la restrizione secondo la quale la maggior parte del tonnellaggio delle entrate soggette a imposta sul tonnellaggio debbano originare da attività di trasporto marittimo primarie e la mancanza di meccanismi messi in atto per garantire che i servizi a terra siano forniti a condizioni di mercato;

e) l'ammissibilità a beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio per le imprese attive nei trasporti marittimi senza applicazione del requisito secondo il quale le organizzazioni di trasporto marittimo soggette a imposizione sul tonnellaggio che hanno nella loro flotta anche navi battenti bandiera non del SEE devono aumentare o mantenere la quota di tonnellaggio battente bandiera del SEE della flotta nel caso in cui tale quota sia inferiore al 60 %;

f) l'ammissibilità a beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio per «qualsiasi altra attività che possa essere prescritta»;

g) l'esenzione dalla tassazione delle plusvalenze derivanti dalla vendita o dal trasferimento di navi applicata ai residenti maltesi.

2. Anche le seguenti misure sono incompatibili con il mercato interno:

a) l'esenzione dalla tassazione delle plusvalenze derivanti dalla vendita di partecipazioni in società di navigazione applicate ai residenti maltesi;

b) l'esenzione dall'imposta sul reddito per i redditi da interessi o per altri redditi di istituti finanziari in relazione al finanziamento di società di navigazione o di navi soggette all'imposta sul tonnellaggio;

c) l'esenzione dai diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti per il trasferimento di partecipazioni in organizzazioni di trasporto marittimo per i residenti maltesi;

d) l'esenzione dal pagamento di imposte a discrezione ministeriale.

Malta sopprime tali esenzioni fiscali dalla sua legislazione e adatta la portata del regime di imposta sul tonnellaggio come specificato negli impegni stabiliti nell'allegato.

*Articolo 4*

Non sono stati concessi singoli aiuti in relazione alla misura di cui all'articolo 3, paragrafo 1, nonché in relazione alle misure di cui all'articolo 3, paragrafo 2, lettere b) e d). Non è richiesto alcun recupero in relazione a queste misure.

*Articolo 5*

I singoli aiuti concessi ai sensi delle misure di cui all'articolo 3, paragrafo 2, lettere a) e c) sono incompatibili e devono essere recuperati, fatto salvo il caso in cui essi soddisfino le condizioni di cui all'articolo 3 del regolamento (UE) n. 1407/2013 relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti «*de minimis*».

*Articolo 6*

1. Malta recupera gli aiuti incompatibili concessi nel quadro delle misure di cui all'articolo 5 da qualsiasi beneficiario.

2. Le somme da recuperare producono interessi dalla data in cui l'aiuto illegale è divenuto disponibile per il beneficiario, fino alla data del suo effettivo recupero.

3. Gli interessi sono calcolati su base composta a norma del capo V del regolamento (CE) n. 794/2004 della Commissione ([151]) e del regolamento (CE) n. 271/2008 della Commissione ([152]) che modifica il regolamento (CE) n. 794/2004.

*Articolo 7*

1. Il recupero di qualsiasi aiuto incompatibile concesso nel quadro delle misure di cui all'articolo 5 è immediato ed effettivo.

2. Malta assicura che la presente decisione sia attuata entro quattro mesi dalla data di notifica della presente decisione.

*Articolo 8*

Malta informa la Commissione, entro due mesi dalla notifica della presente decisione, in merito alle misure adottate per conformarvisi e trasmette le seguenti informazioni:

a) l'importo totale dell'aiuto incompatibile ricevuto da eventuali beneficiari individuati;

b) l'importo totale (capitale e interessi di recupero) da recuperare presso ciascun beneficiario;

c) una descrizione dettagliata delle misure già adottate e previste per conformarsi alla presente decisione;

d) i documenti che dimostrano che ai beneficiari è stato ordinato di rimborsare gli aiuti incompatibili.

([151]) Regolamento (CE) n. 794/2004 della Commissione, del 21 aprile 2004, recante disposizioni di esecuzione del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU L 140 del 30.4.2004, pag. 1).

([152]) Regolamento (CE) n. 271/2008 della Commissione, del 30 gennaio 2008, che modifica il regolamento (CE) n. 794/2004 recante disposizioni di esecuzione del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio recante modalità di applicazione dell'articolo 93 del trattato CE (GU L 82 del 25.3.2008, pag. 1).

*Articolo 9*

Malta è destinataria della presente decisione.

Fatto a Bruxelles, il 19 dicembre 2017

*Per la Commissione*
Margrethe VESTAGER
*Membro della Commissione*

*ALLEGATO*

**IMPEGNI ASSUNTI DA MALTA**

1. Malta si impegna a escludere specificamente le seguenti navi dal funzionamento dell'imposta sul tonnellaggio:

   a) navi da pesca e navi officina;

   b) imbarcazioni e yacht privati utilizzati principalmente per fini sportivi o ricreativi;

   c) impianti fissi d'alto mare e unità di stoccaggio galleggianti;

   d) draghe e rimorchiatori non oceanici;

   e) navi il cui scopo principale è quello di fornire beni o servizi normalmente forniti a terra;

   f) navi stazionarie impiegate per operazioni alberghiere e di ristorazione (alberghi o ristoranti galleggianti);

   g) navi impiegate principalmente per il gioco d'azzardo/come casinò (casinò galleggianti o crociere casinò).

2. Malta si impegna a recepire in maniera esplicita nella sua legislazione, seguendo direttamente i termini degli Orientamenti sui trasporti marittimi, una restrizione dell'imposta sul tonnellaggio alle navi impegnate nel trasporto internazionale di merci o passeggeri via mare e alle seguenti navi (precedentemente approvate su presentazione di altri Stati membri):

   a) navi posacavi;

   b) navi posatubi;

   c) navi gru; e

   d) navi da ricerca.

3. Malta si impegna a sopprimere l'articolo 3, secondo comma, del regolamento fiscale e ad eliminare la possibilità per gli istituti finanziari di beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio, nonché a limitare i benefici dell'imposta sul tonnellaggio alle organizzazioni che si sono assunte rischi e responsabilità per l'esercizio di una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio (ossia gestione tecnica ed equipaggio) o allo svolgimento di attività di trasporto marittimo.

4. Malta si impegna a limitare espressamente l'applicazione dell'imposizione sul tonnellaggio alla concessione a noleggio di navi a scafo nudo e a transazioni analoghe tra terzi [1]. Il noleggio di navi a scafo nudo a terzi e transazioni analoghe possono essere ammissibili soltanto come attività ausiliaria di società di navigazione vere e proprie nel contesto di un eccesso temporaneo di capacità nel rispetto delle seguenti condizioni:

   a) esclusivamente per far fronte a una situazione di eccesso temporaneo di capacità;

   b) per un periodo massimo di tre anni;

   c) la capacità noleggiata a scafo nudo non dovrà superare il 50 % della flotta delle società di navigazione, calcolata in base al gruppo;

   d) la capacità eccedente specificamente acquisita per il noleggio non può essere ammissibile a beneficiare del regime.

5. Malta si impegna a far sì che gli operatori esistenti e i nuovi entranti che aderiscono al regime di imposta sul tonnellaggio debbano detenere almeno il 25 % della flotta soggetta a imposta sul tonnellaggio battente bandiera del SEE, fermo restante l'obbligo di mantenere o aumentare la quota di cui alla sezione 3.1 (ottavo capoverso) degli Orientamenti sui trasporti marittimi.

6. Malta si impegna a limitare espressamente l'ammissibilità a beneficiare dell'imposizione sul tonnellaggio alle draghe la cui attività costituisce «trasporto marittimo» — ossia un trasporto in mare aperto di materiali estratti — per più del 50 % del loro tempo di servizio annuo e solo in relazione a tali attività. Le draghe ammissibili saranno esclusivamente quelle immatricolate in uno Stato membro o nel SEE.

[1] Ciò comprende anche il noleggio di navi (in particolare yacht) a scafo nudo a persone fisiche.

7. Malta si impegna a limitare espressamente l'ammissibilità a beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio per il rimorchio a quelle navi la cui attività consiste nel trasporto marittimo per oltre il 50 % del loro tempo di servizio annuale. Il tempo di attesa può essere proporzionalmente assimilato alla parte dell'attività totale effettivamente svolta da un rimorchiatore che costituisce un «trasporto marittimo». Le attività di rimorchio che vengono effettuate tra l'altro all'interno di porti o che consistono nell'assistere una nave a propulsione autonoma a raggiungere il porto non costituiranno attività di trasporto marittimo e saranno ammissibili esclusivamente le navi immatricolate in uno Stato membro o nel SEE.

8. Malta si impegna a disciplinare l'ammissibilità delle entrate accessorie come indicato nei considerando da 88 a 91 della decisione finale della Commissione nel caso in oggetto, mediante un regolamento dettagliato, il cui progetto è stato condiviso con la Commissione, nonché a fare sì che le attività ausiliarie specifiche e non specifiche delle navi non superino il 50 % delle entrate lorde complessive (sia specifiche delle navi sia di altro tipo) di un'impresa beneficiaria. Malta si impegna inoltre a escludere del tutto dall'applicazione dell'imposizione sul tonnellaggio le entrate derivanti dalle attività di cui al considerando 87 della decisione finale della Commissione nel presente caso.

9. Malta si impegna a garantire che l'esenzione delle plusvalenze sulla vendita di navi si applichi esclusivamente alle navi gestite nel quadro del regime di imposta sul tonnellaggio da società impegnate in attività di trasporto marittimo vere e proprie, nonché a introdurre l'obbligo che soltanto le navi acquistate e vendute nel quadro del regime di imposta sul tonnellaggio possano beneficiare di tale esenzione.

10. Malta si impegna a fare sì che le società di navigazione (ad eccezione delle società di gestione navale ([2])) non beneficeranno dell'imposta sul tonnellaggio a meno che esse non:

    a) abbiano almeno il 60 % del tonnellaggio della loro flotta ([3]) battente bandiera di uno Stato membro dell'Unione o di uno Stato parte dell'accordo SEE al momento dell'adesione al regime; o

    b) mantengano o aumentino la quota di tonnellaggio della loro flotta che gestivano battendo bandiera di uno Stato membro dell'Unione o di uno Stato parte dell'accordo SEE nel momento in cui hanno aderito al regime.

    In ogni caso, entro il terzo anno di esercizio, l'organizzazione deve avere almeno il 60 % della flotta soggetta a imposta sul tonnellaggio battente bandiera del SEE.

    Tuttavia, in connessione con l'adesione iniziale di un'organizzazione di trasporto marittimo al regime maltese di imposta sul tonnellaggio, la suddetta soglia applicabile può essere ridotta al venticinque per cento (25 %). Malta continuerà a verificare che la quota della flotta battente bandiera del SEE non diminuisca in media nell'arco di un periodo di tre anni (sia per i beneficiari esistenti sia per quelli nuovi).

11. Malta si impegna a garantire che i redditi generati da navi battenti bandiera non del SEE siano ammissibili soltanto se i criteri di cui sopra, relativi alla bandiera (cfr. impegno 10), sono rispettati e tale norma si applicherà soltanto alle flotte gestite interamente dal SEE per quanto concerne la gestione commerciale e strategica. Le navi che non sono gestite commercialmente e strategicamente dal SEE saranno ammesse a beneficiare dell'imposizione sul tonnellaggio soltanto nel caso in cui battano bandiera del SEE (fatta eccezione per le navi date a noleggio a scafo nudo, nel rispetto delle limitazioni di cui all'impegno 4).

12. Malta si impegna ad introdurre una disposizione formale sul controllo del massimale degli aiuti fissato nella sezione 11 degli Orientamenti sui trasporti marittimi.

13. Malta si impegna a modificare la legislazione in maniera da distinguere chiaramente tra:

    a) le tasse pagabili dalle navi all'atto dell'immatricolazione e le tasse annuali sulle navi non ammissibili battenti bandiera maltese; e

    b) l'imposta sul tonnellaggio, dovuta soltanto dalle navi ammissibili.

14. Malta si impegna a pubblicare orientamenti interni che chiariranno l'inammissibilità di una serie di attività che potrebbero essere in concorrenza con le società aventi sede a terra, in particolare:

    a) costruzione navale;

    b) vendita a bordo di beni o servizi non forniti abitualmente ai passeggeri, ad esempio automobili, elettrodomestici o bestiame; e

    c) la gestione di un porto e di vacanze basate sulle navi nell'ambito delle quali la nave rimane ormeggiata e non vi è alcun elemento di trasporto marittimo.

([2]) Il regolamento fiscale attualmente in vigore prevede già norme precise per le società nuove entranti (in linea con le norme contenute negli Orientamenti sulla gestione navale).

([3]) Compresa la flotta presa a noleggio (con equipaggio o a scafo nudo), escludendo invece le navi date a noleggio a scafo nudo.

15. Malta si impegna a richiedere ai beneficiari dell'imposta sul tonnellaggio di presentare dichiarazioni di conformità annuali obbligatorie per tutti i parametri controllabili quali ad esempio il tipo di nave, le attività effettuate con la nave, il tonnellaggio netto, i giorni in uso, la bandiera, i tipi di esercizio e il rispetto del massimale di aiuto.

16. Malta si impegna a eliminare l'attuale esenzione specifica del settore dalla tassazione delle plusvalenze su partecipazioni in società di navigazione per i residenti maltesi, così come stabilita all'articolo 84Z, primo paragrafo, lettera C) della legge sulle navi mercantili.

17. Malta si impegna a sopprimere l'esenzione di cui all'articolo 5 del regolamento sulla tassazione delle navi mercantili dalle tasse e dagli oneri dovuti ai sensi della legge sui diritti da corrispondere su documenti e trasferimenti.

18. Malta si impegna a modificare la legislazione in maniera da chiarire che le navi al di sotto delle 1 000 tonnellate nette possono essere dichiarate ammissibili a beneficiare del regime di imposta sul tonnellaggio laddove esse siano impegnate in attività di trasporto marittimo e che, se non fosse per il loro tonnellaggio, potrebbero beneficiare di tale trattamento ai sensi dell'articolo 85, primo comma, della legge sulle navi mercantili, nonché a esercitare il potere in questi casi in cui i criteri siano soddisfatti dai richiedenti. Malta riformulerà l'articolo 85A, primo comma, della legge sulle navi mercantili come segue: «Il ministro, di concerto con il ministro responsabile delle finanze e nel rispetto delle condizioni ritenute appropriate ai sensi della presente normativa, dichiarerà che una nave di qualsiasi tonnellaggio netto che svolge attività di trasporto marittimo sia da considerarsi una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio».

19. Malta si impegna a emettere orientamenti destinati a chiarire che la discrezionalità ministeriale, contenuta nel primo allegato alla legge sulle navi mercantili, intesa esentare qualsiasi nave o classe di navi dal pagamento di imposte, sarà esercitata esclusivamente nel caso di operazioni filantropiche e umanitarie che non comportano l'offerta di beni o servizi su un mercato.

20. Malta si impegna a richiedere una contabilità separata in tutti i casi in cui una società non sia esclusivamente impegnata in attività di trasporto marittimo.

21. Malta si impegna a limitare la possibilità di beneficiare dell'imposta sul tonnellaggio alle organizzazioni che si sono assunte i rischi e le responsabilità connessi all'esercizio di una nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio o allo svolgimento di attività di trasporto marittimo e includerà una definizione specifica nella legislazione che rispecchi quella contenuta negli Orientamenti sui trasporti marittimi.

22. Malta si impegna a cancellare dall'articolo 85 della legge sulle navi mercantili le parole «o in qualsiasi altra attività che possa essere prescritta».

23. Malta si impegna a fare sì che le nuove norme che renderanno le misure oggetto della presente decisione compatibili con il mercato interno entrino in vigore entro tre mesi dalla data della presente decisione.

24. Malta si impegna a continuare a gestire il regime di imposta sul tonnellaggio e le altre misure oggetto della presente decisione in maniera tale da evitare il pagamento di aiuti incompatibili che dovrebbero poi essere recuperati presso i beneficiari.

25. Malta si impegna a notificare nuovamente il regime d'imposta sul tonnellaggio entro dieci anni dalla data della decisione finale della Commissione nel contesto del presente caso.