DECISÃO (UE) 2019/1116 DA COMISSÃO

19 de dezembro de 2017

relativa ao auxílio estatal SA.33829 (2012/C) — Regime maltês de imposto sobre a tonelagem e outras medidas estatais a favor das companhias de navegação e respetivos acionistas

[notificada com o número C(2017) 8734]

(Apenas faz fé o texto na língua inglesa)

(Texto relevante para efeitos do EEE)

A COMISSÃO EUROPEIA,

Tendo em conta o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, nomeadamente o artigo 108.º, n.º 2, primeiro parágrafo,

Tendo em conta o Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, nomeadamente o artigo 62.º, n.º 1, alínea a),

Tendo convidado as partes interessadas a apresentar as suas observações nos termos das disposições supramencionadas ([1]), e tendo em conta essas observações,

Considerando o seguinte:

1. PROCEDIMENTO

(1) Com base numa denúncia recebida por uma parte interessada em outubro de 2011, a Comissão iniciou conversações com as autoridades maltesas quanto ao regime de imposto sobre a tonelagem e outras medidas fiscais. Após conversações, por escrito e oralmente, com as autoridades maltesas, entre novembro de 2011 e junho de 2012, a Comissão informou Malta, por carta datada de 26 de julho de 2012, da sua decisão de dar início ao procedimento previsto no artigo 108.º, n.º 2, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), relativamente a eventuais medidas de auxílio ilegais adotadas por Malta a favor de companhias de navegação e respetivos acionistas (a seguir, «a decisão de início do procedimento») ([2]).

(2) Na decisão de início do procedimento, a Comissão convidou as partes interessadas a apresentar as suas observações sobre as medidas descritas nos considerandos 3 a 30 da decisão.

(3) A Comissão recebeu observações de seis partes interessadas: Associação de Armadores da Comunidade Europeia; Associação Maltesa de Direito Marítimo; Associação Norueguesa de Armadores; Câmara de Comércio, Empresas e Indústria de Malta; Conselho Marítimo Internacional de Malta; Super Yachts Industry Network — Malta. A Comissão recebeu também observações de um trabalhador alemão do setor dos transportes marítimos que pretende manter-se anónimo.

(4) As observações foram transmitidas a Malta, tendo-lhe sido dada a oportunidade de se pronunciar; as suas observações foram recebidas por carta datada de 15 de dezembro de 2012.

(5) Malta enviou mais comentários por cartas de 15 de outubro de 2012, 21 de dezembro de 2012, 27 de fevereiro de 2013, 31 de outubro de 2013, 25 de março de 2014 e 24 de dezembro de 2015.

(6) Por carta datada de 9 de dezembro de 2016, Malta renunciou ao seu direito, nos termos do artigo 342.º do TFUE, conjugado com o disposto no artigo 3.º do Regulamento (CEE) n.º 1 que determina as línguas a utilizar pela Comunidade Económica Europeia ([3]), de a decisão ser aprovada na língua maltesa, tendo concordado com a aprovação da presente decisão na língua inglesa.

2. DESCRIÇÃO DAS MEDIDAS

(7) A presente decisão diz respeito às seguintes medidas:

a) O regime de imposto sobre a tonelagem e, mais especificamente:

i) os navios elegíveis para efeitos de imposto sobre a tonelagem;

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

ii) os tipos específicos de rendimentos e atividades dos navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem ([4]) sujeitos a imposto sobre a tonelagem, o regime de imposto sobre a tonelagem, incluindo o alargamento do imposto sobre a tonelagem a atividades de transporte marítimo auxiliares;

iii) o nível do imposto sobre a tonelagem;

iv) as condições em matéria de vínculo com o pavilhão;

v) as medidas de delimitação;

b) A isenção de tributação sobre mais-valias provenientes da venda ou transferência de navios;

c) A isenção de tributação sobre as mais-valias relativas a ações de companhias de navegação;

d) A isenção de tributação de dividendos relativos a ações de companhias de navegação,

e) A isenção de tributação de juros ou outros rendimentos relativos ao financiamento de companhias de navegação ou de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem

f) A isenção de certos impostos sobre documentos e transmissões

2.1. **O regime de imposto sobre a tonelagem**

2.1.1. *Princípios gerais — Navios, rendimentos e atividades elegíveis*

(8) Ao abrigo da lei da marinha mercante ([5]), de acordo com os aditamentos e alterações dos regulamentos fiscais sobre a marinha mercante ([6]) («regulamentos fiscais»), os rendimentos decorrentes de atividades de transporte marítimo obtidos por uma organização de navegação licenciada podem ser isentos de imposto sobre o rendimento ao abrigo da lei do imposto sobre o rendimento ([7]) desde que se encontrem devidamente pagos todas as pertinentes taxas de registo e todos os impostos sobre a tonelagem ([8]). A opção de pagar imposto sobre a tonelagem está relacionada com os rendimentos provenientes da exploração de um navio abrangido pelo regime desse imposto ([9]).

(9) Na lei da marinha mercante ([10]), uma organização de navegação é definida como sendo uma organização cujo objeto principal é uma ou várias das seguintes atividades, desde que esteja licenciada para as exercer:

«a) A propriedade, a exploração (por afretamento ou de outro modo), a administração e a gestão de um navio ou navios registados como navio maltês nos termos da presente lei e o exercício de todas as atividades auxiliares financeiras, de segurança e comerciais relacionadas com aquelas;

b) A propriedade, a exploração (por afretamento ou de outro modo), a administração e a gestão de um navio ou navios registados com o pavilhão de um outro Estado e o exercício de todas as atividades auxiliares financeiras, de segurança e comerciais relacionadas com elas;

c) A detenção de ações ou outras participações de capital em entidades, sejam ou não maltesas, constituídas para o exercício de qualquer das finalidades indicadas no presente artigo e o exercício de todas as atividades auxiliares financeiras, de segurança e comerciais relacionadas com elas;

d) A captação de capital através de empréstimos, a emissão de garantias ou a emissão de títulos pela companhia de navegação quando o objetivo de tal atividade for concretizar os fins expressos no presente artigo para a própria organização de navegação ou para outras organizações de navegação no seio do mesmo grupo; […]

e) A realização de outras atividades no âmbito do setor dos transportes marítimos que o ministro, a conselho da Autoridade, possa periodicamente estipular, através de regulamentos, como elegíveis para o objetivo acima.»

([4]) «Navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem», nos termos da legislação maltesa, são navios cujas atividades os tornam elegíveis para efeitos de aplicação do regime de imposto sobre a tonelagem (ver secção 4.2.1.1 da presente decisão).

([5]) Capítulo 234 da lei da marinha mercante, publicada no Jornal Oficial do Governo de Malta, suplemento de 6 de abril de 1973 («lei da marinha mercante»).

([6]) Capítulo 234.43 dos regulamentos sobre a marinha mercante (tributação e outras matérias relacionadas com organizações de navegação), publicados no Jornal Oficial do Governo de Malta n.º 17 574, de 30 de abril de 2004.

([7]) Capítulo 123 da lei do imposto sobre o rendimento, publicada no Jornal Oficial do Governo de Malta, 1 de janeiro de 1949 («lei do imposto sobre o rendimento»).

([8]) Em sentido lato, a expressão «impostos sobre a tonelagem» refere-se aos direitos que qualquer navio está obrigado a pagar, nomeadamente a taxa de registo. É importante referir que, embora todos os navios de mar registados em Malta paguem imposto sobre a tonelagem, como taxa de registo, nem todos os navios são elegíveis para efeitos de isenção do imposto sobre o rendimento. No âmbito do regime de imposto sobre a tonelagem, Malta refere-se aos navios elegíveis para efeitos de imposto sobre a tonelagem que estão simultaneamente isentos de impostos sobre o rendimento como «navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem».

([9]) Relativamente à definição de «navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem», ver nota de rodapé 4.

([10]) Artigo 84.º-Z, n.º 1, da lei da marinha mercante.

(10) O regime de imposto sobre a tonelagem abrange os rendimentos provenientes das atividades de transporte marítimo ([11]). Os regulamentos fiscais impõem que seja assegurada uma separação contabilística entre as atividades de transporte marítimo e as atividades não relacionadas com o transporte marítimo ([12]). As «atividades de transporte marítimo» são definidas como «o transporte internacional por mar de passageiros ou de mercadorias ou a prestação de outros serviços a um navio ou por um navio que sejam acessórios ou associados ao referido transporte, nomeadamente a propriedade, o afretamento ou qualquer outro tipo de exploração de um navio utilizado em todas ou em parte das atividades atrás referidas ou de outro modo estabelecidas» ([13]).

(11) O artigo 85.º, n.º 1 da lei da marinha mercante estabelece os requisitos para um navio ser considerado um «navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem» e assim beneficiar do regime de imposto sobre a tonelagem: «Navio abrangido pelo imposto sobre a tonelagem» designa «um navio que o ministro declare ser um navio sujeito a imposto sobre a tonelagem, nos termos do artigo 85.º-A da presente lei, ou um navio da Comunidade com, no mínimo, 1 000 toneladas líquidas, que seja detido na íntegra, fretado, gerido, administrado ou explorado por uma organização de navegação». O artigo 85.º-A, n.º 1, da lei da marinha mercante permite que qualquer navio, incluindo aqueles com menos de 1 000 toneladas líquidas ([14]), seja declarado como «navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem», sendo por conseguinte elegível para efeitos do regime de imposto sobre a tonelagem. A redação em vigor especifica que tal pode acontecer «independentemente das operações ou transações comerciais em que seja utilizado», e nas condições que o ministro competente «possa considerar adequadas».

(12) Os rendimentos provenientes de atividades de transporte marítimo obtidos por uma organização de navegação licenciada podem ser isentos de imposto sobre o rendimento ao abrigo da lei do imposto sobre o rendimento ([15]).

(13) Em suma, os navios incluídos no regime de imposto sobre a tonelagem («navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem») que sejam elegíveis para beneficiar do imposto sobre a tonelagem, estando ao mesmo tempo isentos de imposto sobre o rendimento, são navios «detidos na íntegra, fretados, geridos, administrados ou explorados por uma organização de navegação» ([16]) e utilizados em atividades de transporte marítimo ([17]).

(14) Além disso, os elementos seguintes ficam isentos de imposto ao abrigo da lei do imposto sobre o rendimento: quaisquer rendimentos, lucros ou ganhos obtidos por uma organização de navegação licenciada, provenientes da venda ou outra transferência de um navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem ou da alienação de direitos de aquisição de um navio que, quando entregue ou concluído, seria considerado um navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem ([18]).

2.1.2. *Tipos específicos de rendimentos e atividades elegíveis para o imposto sobre a tonelagem*

2.1.2.1. Afretamento em casco nu

(15) Nos termos da legislação maltesa, todos os rendimentos provenientes do afretamento em casco nu são elegíveis para efeitos do regime de imposto sobre a tonelagem, sem quaisquer restrições.

2.1.2.2. Afretamento a tempo/viagem

(16) Tendo em conta a definição alargada de «organização de navegação» ([19]) conjugada com a definição ampla de «atividades de transporte marítimo» ([20]) constantes da legislação maltesa, pode interpretar-se como sendo elegíveis para efeitos do regime de imposto sobre a tonelagem os lucros de gestores puramente comerciais de navios, sem qualquer responsabilidade em matéria de gestão técnica ou da tripulação (ou seja, empresas que celebram contratos de transportes e que incumbem outras empresas da prestação do serviço, através de afretamentos a tempo ou à viagem).

(17) O recurso a navios afretados a tempo está sujeito às condições em matéria de vínculo com o pavilhão previstas no considerando 24. Porém, presentemente não existe nenhuma regra explícita quanto aos requisitos mínimos em matéria de pavilhão do EEE para novos operadores no regime de imposto sobre a tonelagem.

([11]) Artigo 3.º, n.º 1, alínea a), dos regulamentos fiscais.
([12]) Artigo 3.º, n.º 4, dos regulamentos fiscais.
([13]) Artigo 85.º da lei da marinha mercante.
([14]) Considerando 7 da decisão de início do procedimento.
([15]) Artigo 3.º, n.º 1, alínea a), dos regulamentos fiscais.
([16]) Artigo 85.º, n.º 1, da lei da marinha mercante.
([17]) Ver considerando 10.
([18]) Artigo 3.º, n.º 1, alínea b), dos regulamentos fiscais.
([19]) Ver considerando 9.
([20]) Ver considerando 10.

(18) Em 6 de janeiro de 2012, o Registo Geral de Navios emitiu regras internas relativas à elegibilidade para efeitos de aplicação do regime maltês de imposto sobre a tonelagem («Regras de procedimento interno de 2012») ([21]). Estas regras incluem restrições a atividades de afretamento a tempo e a atividades similares como percentagem da tonelagem total da frota. O mesmo procedimento interno permite derrogações até três anos:

> «No momento de optar pelo regime de imposto sobre a tonelagem, a tonelagem líquida total dos navios afretados e incluídos no regime de imposto sobre a tonelagem não excede 80 % da tonelagem líquida total de todos os navios afretados e explorados pelo fretador elegível e por qualquer outra organização que faça parte do mesmo grupo. «Navio afretado» designa um navio em afretamento a tempo ou afretamento à viagem ou num contrato à base de afretamento. «Navios explorados» designa os navios detidos ou afretados em casco nu. A percentagem referida pode atingir os 90 % desde que todos os navios afretados arvorem um pavilhão comunitário ou sejam geridos na íntegra (em termos técnicos e da tripulação) a partir do território da UE/do EEE. Após inclusão no sistema, o fretador pode aumentar a percentagem da tonelagem líquida afretada acima da percentagem máxima atrás mencionada, desde que o excesso não ocorra durante mais de três períodos de tributação consecutivos».

2.1.2.3. Rendimentos acessórios

(19) No que respeita ao transporte de carga e de passageiros, as Regras de procedimento interno de 2012 dão algumas informações sobre quais as «atividades auxiliares» que seriam normalmente consideradas pelas autoridades maltesas como estando abrangidas pela definição de «atividades de transporte marítimo». Especificam que, em regra, «todas as atividades relacionadas de forma significativa e que façam parte habitual do serviço de exploração de navios prestado no âmbito da exploração de navios elegíveis devem ser consideradas como elegíveis para efeitos do regime de imposto sobre a tonelagem». Nomeadamente, quanto a este aspeto, são especificadas as seguintes atividades:

a) Relativamente ao transporte por mar de passageiros (navios de cruzeiro), todas as atividades hoteleiras, restauração, entretenimento e venda a retalho a bordo de um navio elegível, desde que tais serviços sejam prestados a título de atividades auxiliares da atividade de transporte de passageiros por mar pelo navio em causa e todos os produtos sejam consumidos ou utilizados a bordo do referido navio;

b) A exploração de instalações de escritório relacionadas com atividades de transporte marítimo sujeitas a imposto sobre a tonelagem;

c) A exploração de instalações de emissão de títulos de transporte e terminais de passageiros relacionados com atividades de transporte marítimo sujeitos a imposto sobre a tonelagem ([22]);

d) A disponibilização de excursões a passageiros de um navio elegível explorado pela empresa, em que uma cabina se mantém disponível para a utilização exclusiva do passageiro;

e) Quaisquer juros e rendimentos similares obtidos a partir do capital circulante quando tais juros/rendimentos sejam utilizados para o financiamento da organização de navegação licenciada ou para as suas atividades de transporte marítimo e/ou para a aquisição e manutenção de um navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem.

(20) De acordo com Malta, a atividade descrita na alínea a) do considerando 19 e, nomeadamente, o consumo ou utilização a bordo é interpretada como abrangendo todas as faturações relativas a bens e serviços vendidos aos passageiros que ainda conservam uma cabina a bordo, contanto que as receitas do navio provenham principalmente de receitas da navegação tradicional.

2.1.3. *O nível do imposto sobre a tonelagem*

(21) Malta cobra um imposto anual sobre a tonelagem sob a forma de um montante fixo ([23]):

Quadro 1

Navio de tonelagem líquida (toneladas líquidas)		Imposto anual sobre a tonelagem
0	2 500	1 000 EUR
2 500	8 000	1 000 EUR acrescidos de 40 cêntimos por cada NT acima das 2 500 NT
8 000	10 000	3 200 EUR acrescidos de 19 cêntimos por cada NT acima das 8 000 NT

([21]) Aviso da Marinha Mercante, Procedimento Interno, Transportes de Malta, Direção-Geral da Marinha Mercante, emitido pelo Registo Geral de Navios e Marinheiros, em 6 de janeiro de 2012.

([22]) Os rendimentos abrangem a venda dos títulos de transporte relacionada com o transporte marítimo ou o transporte combinado com uma componente marítima. Os custos relevantes abrangidos pelo imposto sobre a tonelagem são os custos da exploração dos balcões de emissão de títulos de transporte e da emissão de títulos de transporte no terminal.

([23]) Ver parte B do primeiro anexo da lei da marinha mercante.

Navio de tonelagem líquida (toneladas líquidas)		Imposto anual sobre a tonelagem
10 000	15 000	3 580 EUR acrescidos de 14 cêntimos por cada NT acima das 10 000 NT
15 000	20 000	4 280 EUR acrescidos de 12 cêntimos por cada NT acima das 15 000 NT
20 000	30 000	4 880 EUR acrescidos de 9 cêntimos por cada NT acima das 20 000 NT
30 000	50 000	5 780 EUR acrescidos de 7 cêntimos por cada NT acima das 30 000 NT
Mais de 50 000		7 180 EUR acrescidos de 5 cêntimos por cada NT acima das 50 000 NT

(22) A taxa normal é ajustada consoante a idade do navio. A taxa normal aplica-se apenas a navios com idade entre 10 e 15 anos. Os navios com mais de 15 anos estão sujeitos a uma sobretaxa de até 50 %. Aos navios com idade entre 0 e 5 anos aplica-se uma redução de 30 %. Para aqueles com idade entre os 5 e os 10 anos a redução corresponde a 15 % ([24]).

(23) O primeiro anexo da lei da marinha mercante determina que «O ministro, mediante as condições que considere adequadas, pode isentar qualquer navio ou qualquer categoria de navios do pagamento da totalidade ou de parte das taxas aplicáveis nos termos dos presentes regulamentos».

2.1.4. *As condições em matéria de vínculo com o pavilhão;*

(24) Ao abrigo do artigo 85.º-A, n.º 2, da lei da marinha mercante, um navio que arvore um pavilhão não comunitário pode ser considerado um «navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem» sempre que ([25]):

a) A organização de navegação licenciada detenha, gira ou explore, pelo menos, 60 % da sua tonelagem total sob pavilhão comunitário; ou

b) A percentagem da tonelagem total da organização de navegação licenciada que arvore pavilhão comunitário imediatamente após o início da sua atividade não seja inferior à percentagem da tonelagem total da organização com pavilhão comunitário na data de referência ([26]) ou, no caso de gestores de navios, um ano a contar da data em que o gestor de navios tenha iniciado a sua atividade (no caso de esta ser posterior à data de referência); ou

c) A percentagem da tonelagem com pavilhão comunitário da empresa beneficiária não tenha diminuído durante um período de três anos ou no período inferior correspondente à existência do beneficiário do regime de imposto sobre a tonelagem.

(25) Quando as exigências da alínea b) ou c) não estiverem satisfeitas, o navio com pavilhão não comunitário pode ainda beneficiar do regime de imposto sobre a tonelagem se o beneficiário se comprometer a aumentar ou, pelo menos, a conservar com o pavilhão de um dos Estados-Membros a percentagem de tonelagem que estava a ser explorada com esse pavilhão à data de referência.

2.1.5. *Medidas de delimitação*

(26) As regras gerais antiabuso da legislação fiscal maltesa, que preveem que os regimes que visem uma redução artificial dos montantes de imposto não devem ser tidos em conta, também se aplicam ao regime de imposto sobre a tonelagem ([27]).

(27) A alternância entre o regime de imposto sobre a tonelagem e o regime geral de imposto sobre o rendimento das companhias de navegação para efeitos de otimização do imposto apurado é limitada pelo facto de a decisão de abandonar o regime de imposto sobre a tonelagem ser irrevogável ([28]).

([24]) Os aumentos e reduções exatos encontram-se descritos na parte C do primeiro anexo da lei da marinha mercante.
([25]) Tal como esclarecido por Malta, a expressão «pavilhão comunitário» na legislação maltesa abrange os navios com um pavilhão tanto de país da UE como do EEE.
([26]) Nos termos dos artigos 2.º e 3.º dos regulamentos fiscais, as datas de referência são, respetivamente, 17 de janeiro de 2004 para as organizações de navegação e 11 de junho de 2009 para os gestores de navios [em conformidade com os capítulos 3 e 12 das Orientações comunitárias sobre auxílios estatais aos transportes marítimos (JO C 13 de 17.1.2004, p. 3), as «Orientações relativas aos transportes marítimos» e o capítulo 5 da Comunicação da Comissão que estabelece orientações relativas aos auxílios estatais às empresas de gestão de navios (JO C 132 de 11.6.2009, p. 6)].
([27]) Artigo 51.º da lei do imposto sobre o rendimento.
([28]) Regulamento n.º 6 dos regulamentos fiscais.

(28) No que respeita ao ano em que se aplica o imposto sobre a tonelagem, devem ser mantidas contas separadas que identifiquem claramente os pagamentos e os montantes recebidos pela organização de navegação em causa relativos às atividades de transporte marítimo e os montantes recebidos relativos a qualquer outra atividade ([29]).

2.1.6. *Isenção de tributação das mais-valias provenientes da venda ou transferência de navios*

(29) As mais-valias provenientes da venda ou transferência de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem e transações similares estão isentas de imposto ([30]). Não existem limites a esta isenção.

2.1.7. *Isenção de tributação de dividendos relativos a ações de companhias de navegação*

(30) O artigo 3.º, n.º 1, alínea a), dos regulamentos fiscais estabelece que «nenhum outro imposto ao abrigo da lei do imposto sobre o rendimento será exigível ou devido relativamente ao rendimento, na medida em que seja proveniente de atividades de transporte marítimo de uma organização de navegação licenciada», desde que todas as taxas e impostos relevantes tenham sido devidamente pagos pela organização de navegação. Esta isenção fiscal aplica-se ao longo de toda a cadeia de propriedade ([31]).

(31) No que respeita ao regime geral de tributação do rendimento, o tratamento dos dividendos dos acionistas rege-se pelo disposto no artigo 68.º da lei do imposto sobre o rendimento, que prevê que:

«68. 1. a) Qualquer pessoa que não seja residente em Malta ou qualquer pessoa singular que seja residente em Malta e que receba dividendos pagos de lucros incluídos numa conta fiscal que não seja o balanço fiscal final, não está obrigada a divulgar a existência desses dividendos em qualquer declaração apresentada ao abrigo das disposições da lei do imposto sobre o rendimento.

b) Não serão cobrados outros impostos ao abrigo da presente lei relativamente a rendimentos abrangidos pela alínea a).

c) Os dividendos pagos a partir de lucros incluídos no balanço fiscal final não estão sujeitos a outros impostos nem fazem parte do rendimento tributável de qualquer pessoa, e nenhuma pessoa poderá reclamar um crédito ou reembolso relativamente a qualquer imposto pago, direta ou indiretamente, em relação aos referidos lucros …»

(32) O efeito prático do artigo 68.º da lei do imposto sobre o rendimento é o de os lucros, quando distribuídos como dividendos, não estarem sujeitos a qualquer outro imposto ao nível dos acionistas. É importante referir o facto de não existir qualquer obrigação de os beneficiários divulgarem esses dividendos.

2.1.8. *Isenção de tributação de mais-valias relativas a ações de companhias de navegação*

(33) As organizações detentoras de participações de capital em organizações de navegação e os acionistas não pagam imposto sobre o rendimento pelas mais-valias provenientes da transferência dessas participações de capital, desde que a companhia de navegação na qual se detém a participação no capital próprio limite as suas atividades a atividades de transporte marítimo ([32]). Esta isenção aplica-se ao longo de toda a cadeia de propriedade ([33]).

(34) A lei do imposto sobre o rendimento sujeita a imposto determinadas mais-valias. O artigo 5.º, n.º 1, da lei do imposto sobre o rendimento especifica, de forma exaustiva, essas mais-valias, incluindo, em princípio, as provenientes de transações relativas a bens imóveis, títulos e parcerias. As mais-valias tributáveis são agregadas aos restantes rendimentos do contribuinte e são tributadas a uma taxa fixa de 35 % no caso das empresas.

(35) O artigo 12.º, n.º 1, alínea c), subalínea ii), da lei do imposto sobre o rendimento prevê uma isenção fiscal para as pessoas que não sejam residentes em Malta. Em particular, os ganhos ou lucros recebidos ou obtidos por qualquer pessoa que não seja residente em Malta pela transferência de ações ou títulos de uma sociedade, que não seja uma sociedade imobiliária, estão isentos de imposto, desde que o beneficiário efetivo do ganho seja uma pessoa não residente em Malta e essa pessoa não seja detida ou controlada por uma pessoa singular ou pessoas singulares habitualmente residentes em Malta.

([29]) Artigo 3.º, n.º 4, dos regulamentos fiscais.
([30]) Artigo 3.º, n.º 1, alínea b), dos regulamentos fiscais.
([31]) Artigo 3.º, n.º 1, alínea b), dos regulamentos fiscais.
([32]) Artigo 3.º, n.º 1, alínea c), dos regulamentos fiscais.
([33]) Artigo 3.º, n.º 3, dos regulamentos fiscais.

2.1.9. *Isenção de imposto sobre os juros ou outros rendimentos devidos relativamente ao financiamento de companhias de navegação ou navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem*

(36) A lei da marinha mercante estabelece que, para além da propriedade, exploração, administração e gestão de um navio ou navios registados em Malta ou com pavilhão de um outro Estado, bem como o exercício de todas as atividades financeiras, de segurança e comerciais relacionadas com as mesmas ([34]), uma organização será considerada organização de navegação se o seu objeto principal for — e desde que seja obtida uma licença do Diretor-Geral da Marinha Mercante — «a captação de capital através de empréstimos ou a emissão de garantias ou a emissão de títulos para a própria organização de navegação ou para outras organizações de navegação no seio do mesmo grupo» ([35]), ou «o exercício de outras atividades no âmbito do setor dos transportes marítimos que o ministro, a conselho da Autoridade, possa periodicamente determinar, através de regulamentos, como elegíveis para o objetivo acima» ([36]).

(37) O artigo 3.º, n.º 2, dos regulamentos fiscais estabelece que não será exigido qualquer imposto ao abrigo da lei do imposto sobre o rendimento sobre juros ou outros rendimentos devidos pelo financiamento das operações das organizações de navegação licenciadas previstas no artigo 84.º-Z, n.º 1, da lei da marinha mercante ou pelo financiamento de um navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem. De acordo com aquele preceito, esta isenção apenas será aplicável a bancos e instituições de crédito ou financeiras licenciadas residentes em Malta, sendo concedida unicamente mediante requerimento expresso às autoridades competentes.

(38) Por conseguinte, os empréstimos e as garantias de instituições financeiras a armadores, bem como a operadores, gestores ou administradores de navios, podem eventualmente ser isentos de imposto sobre o rendimento, ao abrigo da lei do imposto sobre o rendimento, em relação aos lucros provenientes das atividades relevantes ([37]).

(39) As autoridades maltesas confirmaram que, desde a adesão de Malta à União Europeia, não foi concedida nenhuma licença a qualquer organização para além daquelas ativas na propriedade, na exploração (por afretamento ou de outro modo), na administração e na gestão de um navio ou navios e que nenhum banco, instituição de crédito ou financeira, na aceção do artigo 84.º-Z, n.º 1, da lei da marinha mercante, beneficiou deste regime.

2.1.10. *Isenção de imposto sobre documentos e transmissões*

(40) A lei do imposto sobre documentos e transmissões ([38]) aplica-se às transmissões de títulos negociáveis, de bens imóveis, vendas em leilões e apólices de seguro. Os títulos negociáveis são definidos como «uma participação no capital social de uma sociedade e os documentos representativos da mesma sociedade» ([39]).

(41) Os regulamentos fiscais ([40]) estipulam que não será exigível qualquer imposto i) pelo registo de um navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem ao abrigo da lei da marinha mercante; ii) pela emissão ou atribuição de qualquer título ou participação de uma organização de navegação licenciada; iii) pela compra, transmissão, cessão de qualquer título ou participação de uma organização de navegação licenciada; iv) pela venda ou transferência de um navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem; v) pelo registo, transferência ou liquidação de qualquer hipoteca ou outro encargo relativo a qualquer navio ou organização de navegação; vi) pela cessão de direitos e posições contratuais, ou a assunção de obrigações relativamente a um navio.

(42) A lei do imposto sobre documentos e transmissões ([41]) aplica um imposto sobre as transmissões de títulos de dois euros por cada cem euros do montante ou valor de contrapartida ou valor real dos títulos negociáveis, consoante o que for superior.

(43) Porém, nenhum imposto é aplicável às transações que envolvam títulos de uma sociedade na qual mais de metade do capital social de ações ordinárias, dos direitos de voto e dos direitos aos lucros seja detido por pessoas não residentes em Malta, e não seja detido ou controlado, direta ou indiretamente, por pessoas residentes em Malta, desde que a maioria dos interesses empresariais da sociedade se situe fora de Malta ([42]).

(44) Igualmente isentas de encargos estão, de um modo geral, as transmissões efetuadas numa base intragrupo no âmbito de exercícios de reestruturação do grupo ([43]). Existe um número significativo de outras isenções maioritariamente centradas em variadas pessoas coletivas com interesses internacionais substanciais, mas também noutras circunstâncias, como no caso de entidades de investimento coletivo.

([34]) Artigo 84.º-Z, n.º 1, alíneas a) a c), da lei da marinha mercante.
([35]) Artigo 84.º-Z, n.º 1, alínea d), da lei da marinha mercante.
([36]) Artigo 84.º-Z, n.º 1, alínea e), da lei da marinha mercante.
([37]) Artigo 84.º-Z, n.º 1, alínea d), da lei da marinha mercante, e artigo 3.º, n.º 2, dos regulamentos fiscais.
([38]) A lei do imposto sobre documentos e transmissões, capítulo 364, Jornal Oficial do Governo de Malta, 25 de novembro de 1992.
([39]) Artigo 2.º da lei do imposto sobre documentos e transmissões.
([40]) Artigo 5.º dos regulamentos fiscais.
([41]) Artigo 42.º, n.º 1, da lei do imposto sobre documentos e transmissões.
([42]) Artigo 47.º, n.º 3 e n.º 4, da lei do imposto sobre documentos e transmissões.
([43]) Artigo 42.º, n.º 1, alínea b), da lei do imposto sobre documentos e transmissões.

3. RAZÕES PARA DAR INÍCIO AO PROCEDIMENTO FORMAL DE INVESTIGAÇÃO

(45) Na decisão de início do procedimento suscitavam-se dúvidas quanto à compatibilidade das medidas descritas nas secções 2.1 a 2.8 com o mercado interno e, nomeadamente, com as Orientações relativas aos transportes marítimos ([44]).

(46) Relativamente às medidas do imposto sobre a tonelagem, a Comissão exprimiu as seguintes dúvidas:

a) As Orientações relativas aos transportes marítimos limitam a aplicação do imposto sobre a tonelagem a navios utilizados para fins de transporte marítimo, definido como sendo «o transporte por mar de passageiros ou mercadorias» ([45]). Contudo, esta definição não parecia estar refletida na lei da marinha mercante. Além do mais, o regime maltês confere ao ministro poder discricionário para se afastar dos requisitos gerais previstos na lei da marinha mercante. A Comissão considerou que os lucros dos navios não utilizados em atividades de transporte marítimo não deviam ser elegíveis para efeitos do regime de imposto sobre a tonelagem. Neste contexto, a Comissão considerou que navios de pesca, pontões, batelões, iates, navios de cruzeiro, pontões e plataformas petrolíferas eram aparentemente elegíveis para efeitos do regime de imposto sobre a tonelagem, duvidando que tal se justificasse.

b) A inexistência de disposições claras sobre navios de serviços/apoio, rebocadores e dragas suscitou mais dúvidas à Comissão quanto à questão de saber se se encontra assegurado o cumprimento das regras previstas nas Orientações relativas aos transportes marítimos.

c) No que respeita às mais-valias da venda de navios, a Comissão tem dúvidas quanto à questão de saber se as transações isentas se limitavam a navios adquiridos e vendidos pelas companhias de navegação durante o período em que se encontram abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem.

d) A Comissão considerou que a inexistência de limites claros à elegibilidade de atividades auxiliares pode conduzir à concessão de auxílios incompatíveis, nomeadamente em caso de venda de determinadas mercadorias a bordo de navios de cruzeiro.

e) No que respeita a navios manifestamente utilizados em atividades elegíveis, a Comissão considerou que os benefícios fiscais não se devem estender a todos os operadores do mercado de algum modo envolvidos com aqueles navios. Locadores de navios sem qualquer atividade de transporte marítimo por conta própria não devem beneficiar do regime de imposto sobre a tonelagem. Além disso, a Comissão teve dúvidas quanto à elegibilidade sem limites dos fretadores a tempo e de empresas similares para efeitos de regime de imposto sobre a tonelagem.

f) A Comissão manifestou dúvidas relativamente à questão de saber se, em todos os casos, o nível de tributação estaria em consonância com o que foi aceite no passado pela Comissão para outros Estados-Membros.

g) A Comissão manifestou dúvidas sobre se as condições em matéria de vínculo com o pavilhão, bem como as medidas de delimitação, seriam adequadas.

h) A Comissão questionou o tratamento fiscal dos dividendos de ações de companhias de navegação.

i) A Comissão questionou igualmente a compatibilidade com o mercado interno da isenção de tributação das mais-valias relacionadas com ações de companhias de navegação.

j) A Comissão questionou a compatibilidade com o mercado interno da isenção da lei do imposto sobre documentos e transmissões relativamente a navios. Estas isenções podem aparentemente beneficiar operadores económicos que não são necessariamente companhias de navegação genuínas (nomeadamente, acionistas).

k) Por fim, a Comissão considerou que a isenção de imposto sobre o rendimento aplicável aos lucros da venda de navios e do financiamento de companhias de navegação não estava em consonância com as Orientações relativas aos transportes marítimos.

4. OBSERVAÇÕES E COMPROMISSOS ASSUMIDOS POR MALTA

4.1. **Introdução**

(47) Malta salienta que sempre aplicou o imposto sobre a tonelagem com o objetivo de respeitar a concorrência leal e as Orientações relativas aos transportes marítimos.

([44]) Comunicação da Comissão C(2004) 43 — Orientações comunitárias sobre auxílios estatais aos transportes marítimos (JO C 13 de 17.1.2004, p. 3).

([45]) As Orientações relativas aos transportes marítimos referem-se expressamente à definição de transporte marítimo constante do Regulamento (CEE) n.º 4055/86 do Conselho, de 22 de dezembro de 1986, que aplica o princípio da livre prestação de serviços aos transportes marítimos entre Estados-Membros e Estados-Membros para países terceiros (JO L 378 de 31.12.1986, p. 1) e do Regulamento (CEE) n.º 3577/92 do Conselho, de 7 de dezembro de 1992, relativo à aplicação do princípio da livre prestação de serviços aos transportes marítimos internos nos Estados-Membros (cabotagem marítima) (JO L 364 de 12.12.1992, p. 7).

(48) Na prática, o regime maltês sempre se limitou a navios reconhecidos pela Comissão como elegíveis para efeitos do imposto sobre a tonelagem (principalmente, navios utilizados no transporte internacional de passageiros e mercadorias). Serviços auxiliares, como financiamento ou corretagem, não beneficiaram do regime de imposto sobre a tonelagem.

(49) No final de dezembro de 2015, a tonelagem bruta registada sob pavilhão maltês era de 66,2 milhões (mais de 3 000 navios). A frota que arvora o pavilhão maltês é um componente fundamental da atividade marítima de Malta e tem uma ligação crucial à viabilidade económica do setor dos transportes marítimos no seu todo, nomeadamente tendo em conta a sua posição de pequena ilha na periferia da União e o efeito multiplicador que produz na economia maltesa.

(50) Os valores acima devem ser comparados aos 462 navios abrangidos pelo regime maltês de imposto sobre a tonelagem, num total de 10,4 milhões de toneladas brutas de tonelagem no final de 2015.

(51) Os navios que beneficiaram do regime maltês de imposto sobre a tonelagem arvoram o pavilhão maltês, exceto dois navios que arvoram o pavilhão norueguês. Nenhum dos navios em causa é explorado ao abrigo de afretamento em casco nu por terceiros ou mediante contratos de afretamento a tempo/à viagem.

(52) Os navios de exploração comercial nas águas territoriais de Malta não beneficiam do regime maltês de imposto sobre a tonelagem. Estes são utilizados principalmente em operações portuárias, como, por exemplo, operações de reabastecimento de navios, operações de trasfega e cruzeiros turísticos, empregando muitos dos marítimos malteses.

(53) É necessário efetuar uma distinção entre navios de exploração comercial no transporte de turistas/carga nas águas territoriais de Malta e navios utilizados no comércio internacional. Só estes últimos são elegíveis para efeitos do regime maltês de imposto sobre a tonelagem.

4.2. **O regime de imposto sobre a tonelagem**

4.2.1. *Navios elegíveis para efeitos de imposto sobre a tonelagem*

4.2.1.1. Observações gerais

(54) De acordo com o primeiro anexo da lei da marinha mercante, o imposto sobre a tonelagem é exigível relativamente a todos os navios registados em Malta, incluindo navios de pesca e iates de recreio.

(55) Contudo, Malta salienta que nem todos os tipos de navios são considerados «navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem», beneficiando do regime de imposto sobre a tonelagem. Este é o caso, por exemplo, dos navios de pesca e dos iates de recreio. De igual modo, a organização de navegação licenciada que detém, explora ou gere tais navios não tem direito a beneficiar do regime de imposto sobre a tonelagem sobre os lucros que a referida organização de navegação licenciada obtém de tais navios.

(56) Os navios que não sejam utilizados em atividades de transporte marítimo, tais como navios de pesca e iates de recreio, estão obrigados a pagar imposto sobre o rendimento em Malta em relação ao respetivo rendimento tributável, para além das taxas de registo e das taxas anuais com base na tonelagem exigíveis ao abrigo da lei da marinha mercante. Estas taxas e impostos são também referidos em Malta como «imposto sobre a tonelagem». Porém, apenas os navios que Malta considerou anteriormente «navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem» estão obrigados ao pagamento do imposto sobre a tonelagem nos termos do regime de imposto sobre a tonelagem, e não ao pagamento do imposto sobre o rendimento ao abrigo da lei do imposto sobre o rendimento.

(57) Os regulamentos fiscais só preveem uma isenção de impostos sobre o rendimento relativamente aos rendimentos provenientes de «atividades de transporte marítimo». As Regras de procedimento interno de 2012 elencam diversos tipos de navios que não são elegíveis para efeitos do regime de imposto sobre a tonelagem que os isenta da tributação normal sobre o rendimento, uma vez que os rendimentos obtidos por tais navios não são considerados rendimentos de «atividades de transporte marítimo». Nomeadamente, não beneficiam do regime os navios de pesca, os iates de recreio, as instalações fixas *off-shore*, incluindo plataformas petrolíferas que não são utilizadas para o transporte marítimo, os rebocadores não destinados a navegação marítima, as cábreas flutuantes sem propulsão própria e os navios cuja principal finalidade seja proporcionar um espaço de jogo a dinheiro e/ou os navios de casino. Também as plataformas móveis e os pontões não são elegíveis para efeitos das isenções de tributação normal sobre os rendimentos. Todos estes navios pagam simplesmente uma taxa de registo e uma taxa anual com base na respetiva tonelagem, que são referidas como «tributação da tonelagem» ou «imposto sobre a tonelagem», mas que não as isenta da tributação normal sobre o rendimento.

(58) Malta declara que, futuramente, a taxa de registo e a taxa anual exigível aos navios de pesca e navios não elegíveis similares deixarão de receber a denominação de «imposto sobre a tonelagem» a fim de evitar confusões.

(59) O poder discricionário de que o ministro competente dispõe para aceitar navios de peso inferior a 1 000 toneladas líquidas não significa que os navios que não sejam utilizados em atividades de transporte marítimo possam ser abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem. Essa discricionariedade não elimina a necessidade de o navio ser utilizado no transporte internacional de mercadorias ou passageiros.

(60) Por uma questão de clareza, a redação do artigo 85.º-A, n.º 1, da lei da marinha mercante será reformulada da seguinte forma: «O ministro, com o acordo do ministro responsável pelas finanças e sob reserva das condições que se considerem adequadas de acordo com os presentes regulamentos, declara que qualquer navio de qualquer tonelagem líquida utilizado em atividades de transporte marítimo é um navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem.»

(61) Apenas as categorias de navios referidas no quadro 2 foram aceites como elegíveis para efeitos do regime de imposto sobre a tonelagem em Malta (com isenção paralela da tributação normal do rendimento). O quadro 2 mostra também a composição da frota em 2015.

Quadro 2

Tipo de navio	Número total de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem (dezembro de 2015)
Batelão	7
Navio graneleiro	113
Navio transportador de veículos automóveis	5
Navio transportador de cimento	2
Iates comerciais (1)	29
Navio porta-contentores	12
Navio de carga geral	120
Navio de passageiros	24
Navio de embarque/desembarque sobre rodas (ro/ro)	5
Navio de apoio (2)	3
Navio-tanque	155
Rebocador	2
TOTAL	**477**

(1) Iates com 15 metros de comprimento total, que não transportam carga e que transportam no máximo 12 passageiros, não utilizados para fins recreativos. Estes são regulados pelo Código dos iates comerciais, emitido pelo Centro de transportes de Malta da Direção-Geral da Marinha Mercante; http://www.transport.gov.mt/superyacht-registration/commercial-yacht-code.

(2) Os navios de apoio podem ser divididos em dois tipos consoante as operações que efetuem: i) navios de abastecimento utilizados para o transporte de bens e equipamento para fins de assistência em instalações off-shore e ii) navios de trasfega utilizados para o transporte da tripulação de e para instalações off-shore ou uma combinação de ambas as categorias.

(62) Malta confirmou que 100 % dos navios que beneficiam da isenção da tributação normal do rendimento (a «frota maltesa sujeita a imposto sobre a tonelagem») estão registados/têm pavilhão da UE/do EEE ([46]) e que, desde 2004, nenhum navio com pavilhão não UE/EEE fez parte da frota sujeita a imposto sobre a tonelagem.

(63) Em termos de tonelagem, a frota maltesa sujeita a imposto sobre a tonelagem representava cerca de 10,4 milhões de toneladas de tonelagem bruta no final de 2015, o que equivale a menos de 20 % dos navios registados em Malta.

([46]) Os navios fretados em casco nu são registados em Malta, mas podem arvorar um outro pavilhão. Os únicos navios sem o pavilhão de Malta que beneficiam do regime de imposto sobre a tonelagem são navios com pavilhão da UE/do EEE.

(64) Malta assumiu o compromisso de continuar a limitar os navios elegíveis para efeitos do regime de imposto sobre a tonelagem aos utilizados no transporte internacional por mar de passageiros ou de mercadorias e a determinadas atividades de transporte marítimo nos termos anteriormente aprovadas como elegíveis pela Comissão ao abrigo das Orientações relativas aos transportes marítimos para efeitos do regime de imposto sobre a tonelagem aplicável por outros Estados-Membros.

(65) Malta irá especificar que apenas as organizações de navegação genuínas podem beneficiar do regime de imposto sobre a tonelagem, nomeadamente organizações que tenham assumido riscos e responsabilidades no que respeita i) à exploração de um navio que efetua transporte marítimo na aceção das Orientações relativas aos transportes marítimos ([47]) (tais como responsabilidades no âmbito da gestão técnica e da tripulação) ou ii) ao exercício de transporte marítimo na aceção das Orientações relativas aos transportes marítimos (incluindo navios afretados com tripulação em determinadas condições ([48])).

4.2.1.2. Aplicação do imposto sobre a tonelagem a batelões

(66) Os batelões que não sejam utilizados no «transporte internacional de mercadorias» não são elegíveis para efeitos do regime maltês de imposto sobre a tonelagem, independentemente de terem ou não propulsão própria. Os batelões concebidos e habitualmente utilizados para a navegação em alto mar e utilizados também no transporte marítimo internacional podem ser elegíveis para efeitos do regime maltês de imposto sobre a tonelagem. Tal é considerado necessário para cargas que não podem ser transportadas através dos navios convencionais.

(67) O setor energético utiliza batelões para o transporte de componentes, como âncoras, tubos e correias, que não podem ser transportados em navios convencionais. Também os módulos para novas plataformas petrolíferas de perfuração e de produção são transportados por batelões. Existem outros batelões que transportam equipamento para o assentamento de condutas em águas profundas ou gruas e guindastes de capacidade muito elevada. Os batelões sem propulsão própria são também utilizados no abastecimento de centrais elétricas a carvão.

4.2.1.3. Aplicação do imposto sobre a tonelagem a navios de cruzeiro

(68) Os navios de cruzeiro (passageiros) são elegíveis para efeitos do regime maltês de imposto sobre a tonelagem. Malta sublinhou que a Alemanha, Chipre, a Dinamarca, a França, a Irlanda, a Itália, a Noruega, os Países Baixos e o Reino Unido consideram os navios de cruzeiro como navios elegíveis, desde que os mesmos não sejam principalmente utilizados para jogos a dinheiro/casinos ou para fins similares não relacionados com transporte.

(69) O setor é extremamente vantajoso para o setor marítimo da União e proporciona um grande valor acrescentado a um número significativo de Estados-Membros. O setor é objeto de concorrência internacional agressiva e emprega um número significativo de trabalhadores qualificados e especializados.

4.2.1.4. Aplicação do imposto sobre a tonelagem a iates comerciais

(70) Os iates comerciais utilizados no transporte internacional de passageiros podem ser elegíveis para efeitos do regime de imposto sobre a tonelagem, desde que se encontrem registados em Malta como iates comerciais. Devem ser utilizados no transporte comercial de um máximo de 12 passageiros ([49]) e estão obrigados a cumprir um conjunto de normas rigorosas em matéria de segurança e funcionamento. Os iates certificados como iates comerciais são considerados equivalentes a pequenos navios de passageiros, uma vez que podem navegar em águas internacionais. O código maltês dos iates comerciais ([50]) estabelece normas técnicas que as referidas embarcações estão obrigadas a cumprir para poderem ser elegíveis para efeitos do regime de imposto sobre a tonelagem. Estas normas são equivalentes às que regulam a construção e o funcionamento de navios mercantes previstas em convenções internacionais, tais como a convenção SOLAS e a convenção MARPOL ([51]). Os restantes critérios de elegibilidade aplicáveis aos iates comerciais são os mesmos que se aplicam a outros tipos de navios.

(71) Os armadores destes iates comerciais celebram contratos de gestão por terceiros com empresas de gestão de iates. Os regulamentos fiscais permitem tanto aos armadores como aos responsáveis serem elegíveis para efeitos do regime de imposto sobre a tonelagem. Na presente data, não existem situações em que tanto o armador como o responsável de um iate comercial registado ao abrigo da lei da marinha mercante tenham beneficiado do regime.

([47]) Secção 2 das Orientações relativas aos transportes marítimos.
([48]) Ver considerandos 100 a 101.
([49]) Qualquer navio que transporte mais de 12 pessoas é definido como sendo um navio de passageiros em conformidade com a Convenção Internacional para a Salvaguarda da Vida Humana no Mar (Convenção SOLAS), exigindo assim o cumprimento dos requisitos e das normas previstas nas convenções internacionais aplicáveis.
([50]) Código dos iates comerciais, publicado pelo Centro de Transportes de Malta da Direção-Geral da Marinha Mercante; http://www.transport.gov.mt/superyacht-registration/commercial-yacht-code.
([51]) O Código dos iates comerciais foi notificado à Organização Marítima Internacional como um acordo equivalente às convenções internacionais.

(72) O setor internacional dos iates comerciais é muito competitivo e os iates registados na União/no EEE enfrentam uma concorrência crescente dos operadores de iates comerciais estabelecidos fora do EEE. Os países terceiros oferecem incentivos fiscais às sociedades para registarem aí os iates.

4.2.1.5. Aplicação do imposto sobre a tonelagem a rebocadores e dragas

(73) Sempre que uma organização de navegação licenciada obtém rendimentos provenientes de rebocadores que são navios abrangidos pelo imposto sobre a tonelagem, a organização apenas tem direito a beneficiar do regime de imposto sobre a tonelagem relativamente aos rendimentos provenientes de «atividades de transporte marítimo». Os serviços de reboque dentro dos portos estão excluídos do regime de imposto sobre a tonelagem. Os rebocadores apenas são elegíveis quando for confirmado que a maioria do respetivo período operacional é despendida no transporte internacional de mercadorias, respeitando o limiar de 50 % previsto nas Orientações relativas aos transportes marítimos ([52]).

(74) As Regras de procedimento interno de 2012 excluem os rebocadores não marítimos do regime de imposto sobre a tonelagem e esclarecem que os navios não mencionados não são simplesmente elegíveis para efeitos do regime de imposto sobre a tonelagem, mas têm também de cumprir os requisitos previstos nos regulamentos fiscais. Na nova redação dos regulamentos fiscais sobre a Marinha Mercante constará expressamente que para que os rebocadores e as dragas sejam elegíveis, têm de estar registados num registo da UE/do EEE. Embora tal não estivesse anteriormente especificado de forma clara, este último requisito foi sempre respeitado.

(75) Malta comprometeu-se a transpor para os textos pertinentes a redação exata das Orientações relativas aos transportes marítimos no que respeita às atividades de reboque e dragagem.

4.2.1.6. Aplicação do imposto sobre a tonelagem aos navios de serviços

(76) Malta explicou que apenas alguns navios de serviços/apoio foram abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem. Os navios abrangidos foram navios de carga fracionada/multiusos ([53]).

(77) Malta alega que os navios de serviços/apoio estão sujeitos ao mesmo quadro operacional e regulamentar aplicável aos navios que efetuam transporte marítimo (na aceção das Orientações relativas aos transportes marítimos), em termos de:

a) Requisitos técnicos, incluindo todos os instrumentos e regulamentos internacionais pertinentes que regem a estrutura do navio, a segurança e a proteção do ambiente, bem como regras de classificação;

b) Tripulação: estes navios são tripulados em conformidade com a legislação internacional que também se aplica a navios mercantes, nomeadamente a Convenção Internacional sobre Normas de Formação, de Certificação e de Serviço de Quartos para os Marítimos da Organização Marítima Internacional (Convenção STCW) e a Convenção sobre Trabalho Marítimo da Organização Internacional do Trabalho; os marítimos empregados a bordo destes navios estão sujeitos aos mesmos requisitos de formação e às mesmas condições de vida e de trabalho dos empregados a bordo de navios mercantes tradicionais;

c) Enquadramento jurídico: os armadores que exploram estes navios estão sujeitos às mesmas restrições legais no que respeita à segurança, responsabilidade em caso de acidente ou poluição e regras de concorrência.

(78) Os navios de serviços são confrontados com a concorrência de concorrentes internacionais, que beneficiam de salários mais baixos para tripulações, impostos mais baixos, programas de manutenção reduzida, etc.

(79) Além disso, os navios de serviços contribuem para o cumprimento dos objetivos das Orientações relativas aos transportes marítimos tal como outros navios (mercantes). Contribuem para o desenvolvimento do setor dos transportes marítimos e têm um impacto positivo no emprego e no *know-how* marítimo na União.

(80) Malta assumiu o compromisso de limitar os navios elegíveis aos que são utilizados no transporte internacional de passageiros ou de mercadorias, em conformidade com as Orientações relativas aos transportes marítimos.

(81) Malta observou que a Comissão já aceitou navios de assentamento de cabos, de assentamento de condutas, de investigação e navios-guindaste como elegíveis para o imposto sobre a tonelagem ([54]).

([52]) Secção 3.1 das Orientações relativas aos transportes marítimos.

([53]) Os navios de carga fracionada e multiusos são utilizados no transporte marítimo na aceção das Orientações relativas aos transportes marítimos. Os navios de carga fracionada transportam mercadorias que têm de ser carregadas individualmente e não em contentores intermodais.

([54]) A título de exemplo, ver considerando 47 da decisão de 27 de abril de 2010, no processo N 714/09 (Países Baixos — Alargamento do regime de imposto sobre a tonelagem aos navios de assentamento de cabos, de assentamento de condutas, de investigação e navios-guindaste) (JO C 158 de 18.6.2010, p. 2).

4.2.2. *Rendimentos elegíveis para efeitos de imposto sobre a tonelagem*

4.2.2.1. Elegibilidade de serviços auxiliares prestados no âmbito do transporte marítimo

(82) A expressão «atividades auxiliares», que surge na definição de «atividades de transporte marítimo», prevista no artigo 85.º, n.º 1, dos regulamentos fiscais, tem sido sempre interpretada como requerendo a existência de uma ligação estrita entre o transporte internacional de passageiros e mercadorias e a atividade auxiliar. Se uma determinada atividade é considerada auxiliar depende de uma análise casuística.

(83) Para determinar se uma atividade é auxiliar têm-se em conta os Comentários ao artigo 8.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE («Comentários»), nomeadamente o n.º 4.2 dos Comentários que estabelece que, no âmbito do transporte internacional, os rendimentos obtidos das atividades auxiliares são rendimentos provenientes de atividades que «contribuem de forma mínima para [essa exploração de navios no tráfego internacional] e têm uma ligação tão estreita a essa exploração que não devem ser consideradas uma atividade distinta ou uma fonte de rendimentos distinta da empresa».

(84) Malta realça que o transporte de passageiros inclui normalmente uma diversidade de serviços complementares incluídos no preço do título de transporte. Esses serviços incluem a disponibilização de compartimentos-cama e serviços de restauração, bem como outros serviços que vão ao encontro das expectativas dos passageiros durante a viagem, tais como serviços de embarque e desembarque. Os passageiros de navios de passageiros de grande porte têm também a expectativa de haver cinema, *spa*, cabeleireiro e serviços similares a bordo. Estes serviços e serviços de excursões locais devem ser considerados atividades auxiliares da atividade de transporte marítimo desde que o serviço em causa represente um serviço adquirido em condições de plena concorrência. Malta realçou também ser um requisito legal as lojas a bordo de um navio de cruzeiro estarem fechadas quando o navio se encontra num porto.

(85) As vendas de títulos de transporte constituem a principal fonte de receita para os operadores de navios de cruzeiro e os rendimentos obtidos a bordo são um componente acessório, mas fundamental, para a sustentabilidade da atividade de transporte de passageiros. Os relatórios do setor estimam que a maior parte das receitas dos navios de cruzeiro (60 % ou mais) advém das vendas de títulos de transporte.

(86) As Regras de procedimento interno de 2012 excluem expressamente do regime de imposto sobre a tonelagem os «navios cuja finalidade principal seja fornecer bens ou serviços habitualmente prestados em terra (por exemplo, hotel, supermercado ou restaurante flutuante)», bem como os casinos flutuantes ou de cruzeiro. Dos 26 navios de passageiros que beneficiaram do imposto sobre a tonelagem, 17 não disponibilizam serviços de casino ou venda de artigos de luxo.

(87) Malta assumiu o compromisso de, com a entrada em vigor das novas regras de tributação da marinha mercante, várias atividades que possam estar em concorrência com sociedades baseadas em terra e, por conseguinte, não elegíveis para efeitos do regime de imposto sobre a tonelagem, serem expressamente excluídas. Destas atividades farão parte a venda a bordo de bens ou serviços não habitualmente fornecidos a passageiros, como por exemplo, viaturas, aparelhos domésticos ou animais, ou férias no navio se este permanecer ancorado e não existir a componente de transporte por mar.

(88) Além disso, Malta comprometeu-se a limitar as receitas de atividades auxiliares a um máximo de 50 % das receitas brutas de cada navio. A verificação do cumprimento pelas autoridades tributárias será efetuada ao nível de cada um dos navios no seio de um grupo.

(89) As atividades auxiliares limitadas que podem beneficiar do imposto sobre a tonelagem incluirão:

«a) O transporte de passageiros e carga por qualquer modo que não seja a bordo de um navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem explorado pela organização de navegação licenciada, sempre que

i) exista um contrato individual com o cliente para a viagem que inclui uma viagem num navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem, e

ii) o transporte relativo à parte restante da viagem seja adquirido ou obtido pela organização de navegação licenciada em condições que teriam sido previstas entre empresas independentes;

b) Vendas e instalações que estão habitualmente disponíveis a clientes de navios de passageiros de mar, incluindo:

i) a venda de bebidas alcoólicas, perfumes e tabaco,

ii) o câmbio de montantes em diferentes moedas para gastos pessoais,

iii) serviços de saúde e beleza, de spa e de bem-estar;

c) Serviços administrativos e de seguros que estejam diretamente relacionados com o transporte de passageiros ou carga, incluindo ao abrigo de um contrato individual de viagem que inclui uma viagem num navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem;

d) A oferta de férias, vendidas ao cliente ao abrigo de um contrato individual, sempre que

i) parte das férias seja uma viagem num navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem explorado por uma organização de navegação licenciada e a parte restante seja em terra („parte em terra"),

ii) a parte em terra seja adquirida ou obtida por uma organização de navegação licenciada em condições de plena concorrência;

e) O carregamento e descarregamento de carga transportada num navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem explorado pela organização de navegação licenciada e a disponibilização por parte da organização de navegação licenciada de instalações utilizadas exclusivamente para aqueles fins;

f) A consolidação ou divisão da carga transportada num navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem explorado pela organização de navegação licenciada, imediatamente antes ou depois da viagem, quando a atividade não esteja relacionada com fretes de transporte terrestre;

g) O depósito temporário de carga transportada num navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem explorado pela organização de navegação licenciada, na doca ou junto à doca, quando a atividade não fizer parte de uma operação de armazenamento a longo prazo;

h) A locação ou disponibilização a clientes de contentores para mercadorias transportadas num navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem explorado pela organização de navegação licenciada;

i) A disponibilização de excursões para passageiros de um navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem explorado pela organização de navegação licenciada, em que uma cabina se mantém disponível para a utilização exclusiva do passageiro;»

(90) Além disso, as seguintes receitas acessórias estarão sujeitas ao limite máximo:

a) Publicidade e *marketing*, caso correspondam à venda de espaço de publicidade a bordo de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem; e

b) Instalações para apostas e jogos normalmente disponibilizadas a clientes em navios de passageiros de mar para entretenimento a bordo e a venda a passageiros em navios de mar de artigos de luxo de um tipo habitualmente disponibilizado a este tipo de passageiros, desde que as receitas daquelas atividades representem menos de 25 % das receitas brutas do navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem.

(91) De acordo com as Regras de procedimento interno de 2012, as atividades auxiliares não específicas do navio, que se encontram presentemente sujeitas ao imposto sobre a tonelagem em Malta, compreendem i) a exploração de instalações de emissão de títulos de transporte e terminais de passageiros relacionadas com atividades de transporte marítimo sujeitas a imposto sobre a tonelagem, ii) juros ou rendimentos similares obtidos do capital circulante quando os juros/rendimentos sejam utilizados para o financiamento da organização de navegação licenciada ou para as suas atividades de transporte marítimo, iii) e/ou a aquisição ou manutenção de um navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem. Na futura legislação, estas atividades continuarão a beneficiar do regime de imposto sobre a tonelagem ao abrigo da epígrafe «Outras atividades auxiliares reconhecidas como elegíveis para efeitos do imposto sobre a tonelagem pela Comissão Europeia», desde que isso não conduza a receitas globais brutas das atividades auxiliares (específicas do navio ou de outro tipo) superiores a 50 % das receitas sujeitas a imposto sobre a tonelagem de uma empresa beneficiária.

(92) A partir de uma análise efetuada ao período entre 2004 e 2016 pelo Registo Geral de Navios e Marinheiros, constatou-se que todas as entidades que beneficiaram do regime de imposto sobre a tonelagem respeitaram o limite máximo de 50 % em termos de receitas brutas relativamente às atividades auxiliares. Foi dada atenção especial aos navios de cruzeiro, tendo em conta a relevância das respetivas receitas. As fiscalizações realizadas, por navio, às companhias de navegação que beneficiaram do regime de imposto sobre a tonelagem revelaram que as receitas de atividades auxiliares ficavam muito abaixo do limite de 50 %. Malta confirmou posteriormente que, desde maio de 2004, tem sido respeitado o limiar de 50 % no que respeita às atividades auxiliares. Malta destacou que os lucros de eventuais subcontratantes nunca foram elegíveis para efeitos do regime de imposto sobre a tonelagem.

4.2.2.2. Aplicação do imposto sobre a tonelagem a entidades que afretam navios elegíveis em casco nu

(93) Malta argumenta que, contrariamente ao que acontece com os locadores financeiros, os armadores que afretam os seus navios em casco nu não são um elemento estranho no setor dos transportes marítimos, assumindo também um determinado nível de responsabilidade pelos seus navios.

(94) Quando o navio for utilizado exclusivamente em atividades elegíveis e for explorado pelo armador, a totalidade do rendimento fica sujeita ao imposto sobre a tonelagem. Neste contexto, Malta considera que o mesmo princípio deve ser observado quando os rendimentos em causa são partilhados entre o armador e o operador do navio, desde que se preencham as condições necessárias (incluindo o pagamento do imposto sobre a tonelagem por cada uma das partes). Malta argumenta que uma abordagem demasiado rigorosa nesta matéria pode levar os armadores a transferirem o pavilhão dos seus navios para fora da União, bem como a rendas mais elevadas pela locação de navios para as companhias de navegação da União.

(95) Os navios objeto de afretamento em casco nu que eram aceites no passado ao abrigo do regime de imposto sobre a tonelagem eram os navios afretados em casco nu a terceiros, conforme demonstrado pela síntese relativa ao período 2004-2016 apresentada aos serviços da Comissão.

(96) Os navios afretados em casco nu representam cerca de 10 % dos navios sujeitos ao regime maltês de imposto sobre a tonelagem. Os afretamentos realizaram-se intragrupo ([55]).

(97) De modo a assegurar que, *de jure*, não existe qualquer possibilidade de, no futuro, os meros locadores de navios (incluindo os que efetuam a locação de pequenos iates a pessoas singulares) ([56]) beneficiarem do regime de imposto sobre a tonelagem, Malta assumiu o compromisso de limitar a elegibilidade das transações de afretamento em casco nu a:

a) Transações intragrupo ([57]);

b) Transações entre companhias de navegação genuínas e terceiros devido a excesso de capacidade a curto prazo, sempre que a vigência do contrato de afretamento não seja superior a três anos e desde que a tonelagem líquida objeto de afretamento em casco nu a terceiros seja inferior a 50 % da tonelagem total da companhia/grupo sujeito ao imposto sobre a tonelagem; A expressão «excesso de capacidade a curto prazo» refere-se unicamente a navios adquiridos pela organização de navegação licenciada para o exercício das suas próprias atividades de transporte marítimo e não inclui quaisquer navios especificamente adquiridos para o afretamento em casco nu.

4.2.2.3. Aplicação do imposto sobre a tonelagem a serviços de transporte prestados recorrendo a navios alugados com tripulação a outras companhias de navegação (afretamento a tempo/à viagem)

(98) Malta confirmou que, desde 2004, nenhum beneficiário do regime de imposto sobre a tonelagem em Malta esteve envolvido no afretamento a tempo ou atividades similares.

(99) No entanto, Malta salientou que a própria natureza da navegação apela a uma possibilidade de uma tomada de decisão flexível e célere dos armadores para se adaptarem à evolução do mercado. Malta destacou que as Orientações relativas aos transportes marítimos não preveem um limite à tonelagem máxima que uma organização pode afretar com tripulação para poder ter direito aos auxílios admitidos ao abrigo das Orientações relativas aos transportes marítimos.

(100) Uma frota objeto de afretamento a tempo está sujeita às condições gerais em matéria de vínculo com o pavilhão na lei maltesa. As condições em matéria de vínculo com o pavilhão aplicam-se a toda a frota sujeita ao imposto sobre a tonelagem ([58]). Desde maio de 2004, todos os navios afretados a tempo/à viagem que foram aceites para beneficiar do regime maltês de imposto sobre a tonelagem arvoram pavilhão do EEE.

(101) Malta esclarece que, em consonância com a abordagem aprovada pela Comissão no processo do imposto sobre a tonelagem francês ([59]), seria necessário que pelo menos 25 % da frota dos novos operadores sujeita ao imposto sobre a tonelagem arvorasse pavilhão do EEE.

4.2.3. *Aplicação da regra de vínculo com o pavilhão*

(102) Somente desde 2010 é que os regulamentos fiscais permitem também que navios não registados na UE/no EEE sejam abrangidos pelo imposto sobre a tonelagem sob reserva das condições previstas no considerando 27. Por conseguinte, a grande maioria da frota maltesa sujeita ao imposto sobre a tonelagem (90 %) arvora um pavilhão da UE/do EEE.

([55]) Um grupo é definido como duas ou mais companhias de navegação detidas e controladas, direta ou indiretamente, em mais de 50 % pelas mesmas pessoas, bem como em todas as situações de controlo (independentemente da percentagem de propriedade), na aceção do artigo 1.º da Sétima Diretiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de junho de 1983, baseada no n.º 3, alínea g), do artigo 54.º do Tratado e relativa às contas consolidadas (JO L 193 de 18.7.1983, p. 1) e da IFRS 10 «Demonstrações financeiras consolidadas».

([56]) Pequenos iates que não correspondem à definição constante da nota de rodapé 49.

([57]) Ver nota de rodapé 55.

([58]) Salvo os navios afretados em casco nu.

([59]) Decisão (UE) 2015/667 da Comissão, de 4 de fevereiro de 2015, relativa ao auxílio estatal SA.14551 (2013/C) concedido pela França em resultado da alteração das condições dos auxílios concedidos aos afretadores a tempo no âmbito do regime de imposto sobre a tonelagem (JO L 110 de 29.4.2015, p. 15), considerando 46.

(103) Malta assumiu o compromisso de exigir que qualquer novo operador possua, no mínimo, uma quota de 25 % de navios com um pavilhão da UE/do EEE na frota sujeita a imposto sobre a tonelagem que explora ([60]), quota essa que terá de manter ou aumentar de acordo com a secção 3.1 das Orientações relativas aos transportes marítimos. Ao abrigo deste compromisso, em média, a quota da frota com pavilhão do EEE dos beneficiários do regime de imposto sobre a tonelagem não pode diminuir num prazo de três anos. Será admitida uma derrogação a esta obrigação unicamente quando 60 % da frota sujeita ao imposto sobre a tonelagem ([61]) explorada pelas companhias beneficiárias arvore pavilhão do EEE. Será realizada uma inspeção sempre que um navio for acrescentado ou retirado da frota sujeita ao imposto sobre a tonelagem.

(104) Malta assumiu igualmente o compromisso de toda a gestão comercial e estratégica ter de ocorrer no EEE.

(105) Os navios que não sejam geridos comercial e estrategicamente a partir do EEE só serão aceites para beneficiar do regime de imposto sobre a tonelagem se arvorarem um pavilhão do EEE, exceto no caso dos navios fretados em casco nu que cumpram certas condições que observam determinados limites ([62]).

4.2.4. *Taxas do imposto sobre a tonelagem*

(106) Malta salientou que o seu regime de imposto sobre a tonelagem assenta num princípio similar ao do regime cipriota aprovado pela Comissão em 2010. Malta cobra um imposto sobre a tonelagem anual sob a forma de montante fixo em função da tonelagem do navio.

(107) As taxas do imposto sobre a tonelagem devido em Malta variam consoante a tonelagem líquida e a idade do navio. O quadro 3 apresenta uma comparação do nível de imposto sobre a tonelagem pago em Malta relativamente aos regimes de imposto sobre a tonelagem cipriota e polaco aprovados pela Comissão.

(108) Malta salienta que, se se tiver em consideração a alteração ao imposto devido determinada unicamente em função da tonelagem do navio ([63]), a estimativa do imposto sobre a tonelagem anual devido em Malta seria similar ao exigível em Chipre e na Polónia:

Quadro 3

Tonelagem líquida	Malta	Chipre	Polónia
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 salienta ainda que o cálculo do imposto sobre a tonelagem apresentado para a Polónia no quadro 3 pressupõe que os navios estejam operacionais 365 dias do ano. Ao abrigo do regime polaco de imposto sobre a tonelagem, os navios que não estejam operacionais o ano inteiro têm direito a uma redução proporcional. Em Chipre, quando um navio está imobilizado durante um período mínimo de três meses, o montante do imposto sobre a tonelagem exigível relativamente a esse navio é reduzido em 25 %.

([60]) Incluindo navios afretados (com tripulação ou em casco nu), mas excluindo navios fretados em casco nu.
([61]) Incluindo navios afretados (com tribulação ou em casco nu), mas excluindo navios fretados em casco nu.
([62]) Ver compromisso 4 do anexo à presente decisão.
([63]) Taxa de imposto normal aplicável a navios na faixa etária mais comum (10 a 15 anos).

(110) Malta prevê uma redução da taxa normal de imposto sobre a tonelagem caso o navio tenha menos de 10 anos. Ao mesmo tempo, Malta aumenta o imposto sobre a tonelagem exigível quando o navio tem 15 anos ou mais. O objetivo desta norma é incentivar os armadores e os operadores a registarem navios mais novos (e, consequentemente, mais eficazes e respeitadores do ambiente) e desincentivá-los de registarem navios mais antigos. Uma vez que, em regra, os navios mais novos são provavelmente mais seguros, mais eficazes e mais respeitadores do ambiente do que os mais antigos, considera-se que esta regra apoia o primeiro objetivo enunciado na secção 2.2 das Orientações relativas aos transportes marítimos, ou seja, «contribuir para um transporte marítimo mais seguro, mais eficaz e mais respeitador do ambiente». Isto contribui igualmente para os objetivos para 2020 de redução das emissões de gases com efeito de estufa aprovados pela UE.

(111) Malta alegou que o aumento da taxa do imposto sobre a tonelagem quando o navio fica mais velho deve ser tido em conta na ponderação da taxa global. Contudo, em qualquer caso, dadas as reduções aplicadas na Polónia e em Chipre relativas aos navios imobilizados, mesmo com a redução aplicada em Malta, as taxas são comparáveis. Com vista a uma comparação adequada, Malta declarou que, quando um navio está 75 % operacional na Polónia, a comparação entre Malta e Polónia seria algo como o apresentado no quadro 4:

Quadro 4

Tonelagem líquida	Polónia	Malta (navio 0-5 anos)	Malta (navio 5-10 anos)
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) No que respeita ao poder discricionário do ministro, que «[…] mediante as condições que considere adequadas, pode isentar qualquer navio ou qualquer categoria de navios do pagamento da totalidade ou parte das taxas aplicáveis nos termos dos presentes regulamentos», Malta explicou que esta regra se aplica unicamente a taxas de registo e anuais, também denominadas impostos sobre a tonelagem, e apenas para garantir alguma flexibilidade em casos que envolvem situações humanitárias e filantrópicas. Este preceito nunca foi aplicado.

(113) No que respeita às reduções em consequência do imposto sobre a tonelagem pago num outro Estado, Malta explicou que o objetivo da norma em causa é prevenir a dupla tributação. Uma entidade que tenha sido sujeita a imposto sobre a tonelagem relativamente a um navio num outro país não deve, depois, ser obrigada a pagar novamente na totalidade o imposto sobre a tonelagem em Malta. O regime de desagravamento da dupla tributação da tonelagem concedido por Malta tem por base o método de imputação normal aplicável no âmbito dos impostos sobre o rendimento. Malta indicou declarações anteriores da Comissão nesta matéria em consonância com esta abordagem ([64]).

(114) O desagravamento da dupla tributação limita-se ao montante menor de imposto sobre a tonelagem efetivamente suportado relativamente ao navio fora de Malta ou a 75 % do imposto maltês sobre a tonelagem que seria exigível antes da concessão do desagravamento. O desagravamento apenas é concedido ao imposto sobre a tonelagem pago relativamente ao mesmo navio pela mesma organização de navegação licenciada num outro Estado-Membro.

([64]) Comunicação da Comissão «Para um mercado interno sem obstáculos fiscais», COM(2001) 582 final, 23 de outubro de 2001 e Comunicação da Comissão «Coordenar os sistemas de fiscalidade direta dos Estados-Membros no mercado interno», COM(2006) 823 final, 19 de dezembro de 2006.

4.2.5. *Medidas de delimitação*

(115) Malta defende que as medidas de delimitação previstas nos regulamentos fiscais dissuadem efetivamente comportamentos abusivos e evitam interferências nas atividades não elegíveis.

(116) Os regulamentos fiscais impõem às organizações de navegação licenciadas a obrigação de manterem uma contabilidade separada que distinga os rendimentos e ganhos provenientes de atividades de transporte marítimo dos de outras fontes de rendimento. Além disso, uma organização de navegação licenciada está igualmente obrigada a elaborar demonstrações financeiras que estejam em conformidade com as Normas Internacionais de Relato Financeiro aprovadas pela União e a apresentá-las para auditoria por um revisor oficial de contas.

(117) A não manutenção de contas separadas exclui automaticamente uma organização de navegação da elegibilidade para beneficiar de qualquer isenção fiscal.

(118) Uma organização de navegação licenciada tem a obrigação de se registar junto do ministro responsável pelas Finanças, caso pretenda beneficiar do regime de imposto sobre a tonelagem.

(119) Uma organização de navegação licenciada que obtenha benefícios do regime de imposto sobre a tonelagem está obrigada a apresentar uma declaração anual de rendimentos que revele claramente a separação entre o rendimento elegível e o rendimento não elegível. Nas situações em que a totalidade do rendimento de uma organização de navegação licenciada esteja abrangido pelo âmbito de aplicação do regime de imposto sobre a tonelagem, em vez da declaração fiscal atrás mencionada, a referida organização pode apresentar uma declaração, através de uma pessoa qualificada independente da organização de navegação licenciada, quer seja um revisor oficial de contas e auditor quer uma pessoa titular de uma procuração forense. Existem graves sanções aplicáveis aos casos de falsas declarações e negligência grosseira das referidas obrigações.

(120) As perdas resultantes de atividades sujeitas ao imposto sobre o rendimento não podem ser compensadas face ao imposto sobre a tonelagem devido.

(121) Uma organização de navegação não pode optar por ser ou não abrangida pelo regime de imposto sobre a tonelagem maltês em função de ter lucros tributáveis ou perdas. A não ser que uma organização de navegação licenciada decida em contrário, é abrangida pelo âmbito de aplicação do regime de imposto sobre a tonelagem. Se a organização optar por ser excluída, essa decisão é irrevogável ([65]).

(122) Nenhuma organização de navegação maltesa pode ter parte dos seus navios abrangida pelo regime de imposto sobre a tonelagem e outra parte abrangida pelo regime de imposto sobre o rendimento ([66]).

(123) O artigo 51.º da lei do imposto sobre o rendimento inclui uma vasta gama de disposições antiabuso que têm por objetivo neutralizar acordos e regimes artificiais que visem a obtenção de benefícios fiscais injustificados. Esta regra geral antiabuso segue a Recomendação da Comissão, de 6 de dezembro de 2012, relativa ao planeamento fiscal agressivo ([67]). As medidas antiabuso são apoiadas por sanções pesadas impostas em caso de infração. Assim, nesses casos, além do pagamento do imposto devido, são aplicados juros a uma taxa de 0,54 % ao mês (ou seja, 6,48 % ao ano), juntamente com sanções suplementares a uma taxa que pode ascender a 1,5 % ao mês (ou seja, 18 % ao ano) sobre esse imposto devido.

(124) As regras de dedutibilidade das despesas constantes da lei do imposto sobre o rendimento requerem a existência de uma ligação direta entre uma despesa e o rendimento que gera. O artigo 14.º, n.º 1, da lei do imposto sobre o rendimento só autoriza a dedução de uma despesa se esta for incorrida integral e exclusivamente no âmbito da produção de rendimento. Por conseguinte, não é possível requerer deduções por despesas incorridas para gerar lucros isentos (incluindo lucros sujeitos ao imposto sobre a tonelagem) no quadro de outros tipos de rendimentos tributáveis.

(125) Todas as organizações de navegação licenciadas estão obrigadas a conservar registos adequados e suficientes dos seus rendimentos e despesas a fim de permitir um apuramento imediato do respetivo rendimento e despesas admissíveis.

([65]) Artigo 6.º dos regulamentos fiscais.
([66]) Artigo 6.º dos regulamentos fiscais.
([67]) JO L 338 de 12.12.2012, p. 41.

(126) Malta assumiu o compromisso de exigir aos beneficiários do regime de imposto sobre a tonelagem a apresentação de declarações de conformidade anuais obrigatórias relativamente a todos os parâmetros verificáveis, tais como o tipo de navio, as atividades executadas com o navio, a tonelagem líquida, os dias de utilização, o pavilhão, os tipos de operações e a conformidade com o limite máximo de auxílio.

4.3. **Tratamento fiscal dos dividendos relativos a ações nas companhias de navegação**

(127) Malta explicou o funcionamento do regime fiscal geral de Malta. Ao abrigo deste regime, os dividendos pagos a acionistas por sociedades maltesas não estão obrigados a ser declarados ([68]) nem sujeitos ao pagamento de impostos ([69]). O regime aplica-se sem exceção a todos os setores.

4.4. **Isenção de tributação sobre as mais-valias da venda ou transferência de navios**

(128) Malta remete para a legislação maltesa pertinente que impõe ser necessário um navio estar abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem para poder beneficiar da isenção fiscal ([70]).

(129) Malta explica ainda que apenas beneficiaram no passado da isenção fiscal as vendas e transações de navios relacionadas com navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem comprados e vendidos por companhias de navegação enquadradas no regime de imposto sobre a tonelagem. Além disso, em Malta, a decisão de abandonar o regime de imposto sobre a tonelagem é irrevogável.

4.5. **Isenção de tributação de mais-valias relativas a ações de companhias de navegação**

(130) Malta declarou que, a fim de assegurar a competitividade e a atratividade dos registos europeus em comparação com os de países terceiros, os armadores (ou seja, acionistas) deviam poder colher os frutos das atividades de transporte marítimo realizadas.

(131) Nos termos do artigo 12.º, n.º 1, alínea c), subalínea ii), da lei do imposto sobre o rendimento, os ganhos ou lucros recebidos ou obtidos por qualquer pessoa que não seja residente em Malta pela transferência de quaisquer ações ou títulos de uma sociedade, que não seja uma sociedade imobiliária, estão isentos de imposto, desde que o beneficiário efetivo do ganho seja uma pessoa não residente em Malta e essa pessoa não seja detida e controlada por uma pessoa singular ou pessoas singulares habitualmente residentes em Malta. Aplica-se também uma isenção da participação, ao abrigo do artigo 12.º, n.º 1, alínea u), subalínea 1), da lei do imposto sobre o rendimento, que estabelece estarem isentos de imposto os rendimentos ou ganhos obtidos por uma sociedade registada em Malta provenientes da titularidade de uma participação ou da transferência dessa titularidade.

(132) As convenções de dupla tributação celebradas por Malta, em consonância com o disposto no artigo 13.º, n.º 5, do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, atribuem o direito de tributação deste tipo de mais-valias ao país de residência da pessoa. Malta celebrou convenções de dupla tributação com todos os Estados-Membros do EEE.

(133) Desde a adesão de Malta à União, a única transação em matéria de transferência de ações a envolver um acionista maltês ocorreu em 2006. Esta transação estava relacionada com a transferência de ações de […]. O benefício da isenção fiscal em causa era muito inferior ao limiar *de minimis* ([71]), envolvendo um montante de auxílio máximo (teórico) inferior a 1 400 euros, tendo em conta o preço de venda, mesmo quando contabilizado em conjunto com o benefício da isenção conexa de imposto relativa à transação com navios. O acionista não recebeu qualquer outro auxílio no período em causa, nem beneficiou do regime de imposto sobre a tonelagem ([72]).

(134) Todas as transações de ações efetuadas de outro modo desde 2004 terão beneficiado da isenção de mais-valias para não residentes prevista no artigo 12.º, n.º 1, alínea c), subalínea ii), da lei do imposto sobre o rendimento.

(135) Malta compromete-se a eliminar a atual isenção fiscal específica para o setor relativa às mais-valias da venda de ações de companhias de navegação para os residentes em Malta.

([68]) Artigo 68.º, n.º 1, alínea a), da lei do imposto sobre o rendimento.
([69]) Artigo 68.º, n.º 1, alínea b), da lei do imposto sobre o rendimento.
([70]) Artigo 3.º, n.º 1, alínea b), e n.º 4, dos regulamentos fiscais.
([71]) Regulamento (UE) n.º 1407/2013da Comissão, de 18 de dezembro de 2013, relativo à aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia aos auxílios *de minimis* (JO L 352 de 24.12.2013, p. 1).
([72]) As companhias de navegação com atividade apenas nas águas territoriais de Malta não podem beneficiar do regime de imposto sobre a tonelagem (ver considerando 52).

4.6. **Isenção de imposto sobre os juros ou outros rendimentos relativos ao financiamento de companhias de navegação ou navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem**

(136) O artigo 3.º, n.º 2, dos regulamentos fiscais prevê que «nenhum imposto ao abrigo da lei [do imposto sobre o rendimento] será exigido de qualquer pessoa sobre juros ou outros rendimentos que lhe sejam exigíveis relativamente ao financiamento das operações […] de organizações de navegação licenciadas ou ao financiamento de um navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem […]. Esta não é uma isenção automática, mas carece de requerimento para o efeito. Malta confirmou que esta isenção nunca foi concedida a qualquer empresa. As autoridades maltesas confirmaram que esta isenção nunca foi concedida, nomeadamente desde a adesão de Malta à União Europeia e que «nenhuma empresa beneficiou deste benefício».

(137) Malta comprometeu-se a suprimir o artigo 3.º, n.º 2, dos regulamentos fiscais.

4.7. **Inexistência de imposto no que respeita às transações com navios**

(138) Malta declarou que as disposições dos regulamentos fiscais que preveem que nenhum imposto será cobrado relativamente a determinadas transações com navios ([73]) revestem natureza informativa. Tais disposições não preveem qualquer benefício para as companhias de navegação na medida em que as referidas transações com navios não estão sujeitas a imposto ao abrigo da lei do imposto sobre documentos e transmissões, uma vez que, em regra, este imposto apenas é aplicável a transmissões de títulos negociáveis, de bens imóveis, vendas em leilões e apólices de seguro.

4.8. **Isenção de imposto sobre documentos e transmissões**

(139) De forma similar ao que acontece às mais-valias da venda de ações, Malta explicou que a isenção de imposto ([74]) prevista no artigo 5.º dos regulamentos fiscais não teve um impacto significativo no período desde 2004 tendo em conta a estrutura acionista das companhias de navegação sujeitas ao imposto sobre a tonelagem e as isenções gerais existentes ao abrigo da lei do imposto sobre documentos e transmissões.

(140) Com base no artigo 47.º, n.º 3, alínea d), e n.º 4, nenhum imposto é aplicável às transações que envolvem títulos de uma sociedade na qual mais de metade do capital social de ações ordinárias, dos direitos de voto e dos direitos aos lucros seja detido por pessoas que não são residentes em Malta e não seja detido ou controlado, direta ou indiretamente, por pessoas residentes em Malta, desde que a sociedade tenha a maioria dos seus interesses empresariais fora de Malta. As transferências efetuadas numa base intragrupo, no âmbito de exercícios de reestruturação do grupo, entre empresas maioritariamente detidas ou controladas pelos mesmos acionistas, beneficiam de uma isenção ao abrigo do artigo 42.º, n.º 1, alínea b), da lei referida.

(141) Malta confirmou que, desde 2004, apenas ocorreu uma transação não abrangida pela isenção geral de imposto a que se refere o considerando 140, que envolvia ações detidas por um acionista maltês. Em termos de benefício fiscal, esta transação não excedeu o limiar *de minimis*, mesmo após acrescer o benefício da isenção de tributação das mais-valias ([75]).

(142) Malta assumiu o compromisso de eliminar a isenção prevista no artigo 5.º dos regulamentos fiscais relativamente aos residentes em Malta.

4.9. **Entrada em vigor dos compromissos**

(143) Malta comprometeu-se a que as novas regras, que tornariam as medidas constantes da presente decisão compatíveis com o mercado interno, entrem em vigor no prazo de três meses a contar da data da presente decisão. Desde o momento da adoção da presente decisão até à entrada em vigor dos compromissos, Malta comprometeu-se a continuar a administrar o regime de imposto sobre a tonelagem e as restantes medidas que constituem o objeto da presente decisão de modo a que não conduzam ao pagamento de auxílios incompatíveis que tenham subsequentemente de ser recuperados junto dos beneficiários.

([73]) O artigo 5.º dos regulamentos fiscais estabelece que nenhum imposto é exigível pelo registo ou transferência de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem; pela cessão de direitos sobre os navios; nem pelo registo de hipotecas ou outros ónus ou encargos (ver também considerandos 40 e seguintes).

([74]) A isenção abrange, nomeadamente, o imposto devido pelo registo de navios sujeitos ao imposto sobre a tonelagem e pela transferência de ações (ver considerando 41).

([75]) Ver considerando 133.

4.10. **Confiança legítima, segurança jurídica, qualificação como auxílio existente**

(144) Malta declarou que o regime deve ser considerado um auxílio existente e existe expectativa legítima, para esse efeito, por parte de Malta e das companhias de navegação.

(145) O regime maltês de imposto sobre a tonelagem e as medidas de acompanhamento foram criados em 1973. A este respeito, Malta apresentou as partes relevantes da lei da marinha mercante de 1973 na versão original ([76]) e, nomeadamente, os artigos 85.º e 86.º, que definem os navios isentos e o rendimento isento de imposto sobre o rendimento.

(146) Malta declara que estas medidas de auxílio foram sujeitas ao processo de análise prévio à adesão. Questões de concorrência relacionadas com o transporte, incluindo o imposto sobre a tonelagem, foram expressamente incluídas no capítulo relativo aos transportes durante as negociações de adesão. Malta salienta que, nessa altura, o seu regime de imposto sobre a tonelagem não foi assinalado como sendo problemático pela Comissão. Malta afirma, fazendo referência a correspondência, que as informações que forneceu sobre o regime revelaram ser satisfatórias para a Comissão. Malta refere-se especificamente à reunião da conferência sobre a adesão de Malta à UE, realizada em 26 de outubro de 2001, em que as suas notas refletem ter ficado acordado recomendar o encerramento provisório das negociações quanto ao capítulo dos transportes. Malta afirma que, tal como as organizações de navegação que beneficiaram do regime de imposto sobre a tonelagem, sempre foi seu entendimento e convicção que o regime estava em plena consonância com as Orientações relativas aos transportes marítimos.

(147) A legislação maltesa pertinente, a lei da marinha mercante e os regulamentos fiscais, foram comunicados à Comissão antes de 31 de agosto de 2004, conforme imposto pelo Ato de Adesão ([77]). O regime de imposto sobre a tonelagem foi comunicado à Comissão no documento CONF-M 51/00, de 19 de outubro de 2000, completado pelo documento CONF-M 65/01, de 18 de setembro de 2001.

(148) A legislação em causa não sofreu alterações desde a data da adesão até 1 de maio de 2007. As disposições nacionais foram alteradas apenas em 2010 para transpor os princípios introduzidos pela Comunicação da Comissão que estabelece orientações relativas aos auxílios estatais às empresas de gestão de navios («Orientações relativas à gestão de navios») ([78]).

(149) Malta recordou à Comissão que o regime de imposto sobre a tonelagem não constava entre os regimes que careciam de ser adaptados quando estivesse prestes a caducar o prazo de três anos concedido pelo Tratado de Adesão para alteração das medidas de auxílio existentes e que, por conseguinte, considerou o regime como um auxílio existente. Na sua carta de 24 de abril de 2007, a Comissão referiu apenas duas medidas de auxílio: Obrigações de serviço público — Gozo Channel Co Ltd e obrigações de serviço público Sea Malta Co Ltd.

5. **OBSERVAÇÕES DE TERCEIROS**

(150) Tal como referido no considerando 3, foram recebidas observações de seis partes interessadas e de um trabalhador alemão do setor dos transportes marítimos que pretende manter-se anónimo. Estas observações encontram-se resumidas nos considerandos 151 a 177.

5.1. **Navios elegíveis para efeitos de imposto sobre a tonelagem**

(151) A Associação de Armadores da Comunidade Europeia («ECSA») concordou com a apreciação inicial da Comissão de que os navios de pesca, as plataformas petrolíferas e os iates de recreio de cariz não comercial não devem ser elegíveis para efeitos do regime de imposto sobre a tonelagem.

5.2. **Aplicação do imposto sobre a tonelagem a batelões**

(152) O Conselho Marítimo Internacional de Malta salientou que os batelões sem propulsão própria transportam carga enquanto o rebocador garante que a carga chegue ao seu destino. Por conseguinte, tratava-se aqui de uma exploração única e cada um dos navios tinha de ser elegível para efeitos de regime de imposto sobre a tonelagem.

([76]) Com a redação que lhe foi dada pela Lei XXIV de 1986 e com o aditamento do artigo 85.º-A que autoriza o ministro da tutela a aceitar como navios «isentos» também navios com peso inferior a 1 000 toneladas líquidas.

([77]) Ato relativo às condições de adesão da República Checa, da República da Estónia, da República de Chipre, da República da Letónia, da República da Lituânia, da República da Hungria, da República de Malta, da República da Polónia, da República da Eslovénia e da República Eslovaca e às adaptações dos Tratados em que se funda a União Europeia («Ato de Adesão») (JO L 236 de 23.9.2003, p. 33).

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

5.3. **Aplicação do imposto sobre a tonelagem a navios de cruzeiro**

(153) O Conselho Marítimo Internacional de Malta salientou que a exploração de navios de cruzeiro é equivalente ao transporte de passageiros.

(154) A ECSA declarou que o principal objetivo dos navios de cruzeiro é o transporte marítimo, mesmo se utilizado para recreio. A ECSA destacou igualmente que os navios de cruzeiro são objeto do mesmo controlo e regulamentação de outros navios de mar de grande porte e os respetivos marítimos têm de cumprir os mesmos requisitos de certificação. Estão igualmente sujeitos a igual controlo pelo Estado do porto e do pavilhão, bem como às mesmas convenções internacionais, tal como outros navios de viagens internacionais. O setor dos cruzeiros tem contribuído de forma significativa para a concretização dos objetivos das Orientações relativas aos transportes marítimos. O setor dos cruzeiros enfrenta limitações concorrenciais de fora da União. Na medida em que uma Parte Contratante de uma Convenção do EEE ou um Estado-Membro cobre impostos (ou imponha outros custos) que não sejam exigidos por outros países, o Estado-Membro pode prever uma deslocalização dos navios para o pavilhão de um outro Estado onde a globalidade dos custos seja inferior.

5.4. **Aplicação do imposto sobre a tonelagem a iates comerciais**

(155) O Conselho Marítimo Internacional de Malta, a Câmara de Comércio, Empresas e Indústria de Malta, bem como a Super Yachts Industry Network - Malta, realçaram que os iates comerciais exercem atividade no transporte de passageiros em que existe uma enorme concorrência internacional com centros *off-shore* para atrair o negócio de constituição de companhias de armadores e registo de iates comerciais.

5.5. **Aplicação do imposto sobre a tonelagem aos navios de serviços**

(156) A ECSA insistiu que não deveria existir uma lista definitiva e exaustiva dos tipos de navios elegíveis. Declarou não haver uma diferença efetiva entre atividades de «serviços» e de «transporte», tratando-se todas de atividades de transporte marítimo comercial. Acolheu com agrado o reconhecimento pela Comissão da elegibilidade de certos navios de serviços (por exemplo, navios de assentamento de cabos) para beneficiar de auxílios estatais.

5.6. **Rendimentos elegíveis para efeitos de imposto sobre a tonelagem**

5.6.1. *Tributação das mais-valias obtidas com a venda de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem*

(157) A ECSA declarou que os lucros provenientes da compra e venda de ativos relativos a transações normais de um operador de um navio apenas devem ser excluídos do imposto sobre a tonelagem se a companhia de navegação não exercer qualquer outra atividade que não seja a compra e venda de ativos de navegação. Neste caso, a própria sociedade não pode ser considerada como estando a exercer serviços de navegação.

(158) A ECSA argumentou que as mais-valias obtidas com a venda de navios devem igualmente ser abrangidas pelo imposto sobre a tonelagem relativamente a navios adquiridos antes de enquadrados no regime desse imposto, segundo a qual os regimes de imposto sobre a tonelagem devem prever disposições transitórias justas e equitativas, tendo em conta eventuais direitos adquiridos em matéria fiscal no período anterior à aplicação do imposto sobre a tonelagem.

5.6.2. *Aplicação do imposto sobre a tonelagem a serviços auxiliares prestados no âmbito do transporte marítimo*

(159) No entender da ECSA, as atividades auxiliares devem constituir uma parte normal do serviço de navegação disponibilizado por uma organização de navegação. Defende não existir a necessidade de definir «atividades auxiliares» para efeitos da aplicação das Orientações relativas aos transportes marítimos, cabendo aos Estados-Membros efetuar a sua própria interpretação detalhada, sob supervisão da Comissão.

(160) A ECSA concorda com a Comissão quanto ao facto de os serviços disponibilizados pelas instituições financeiras às companhias de navegação enquadradas no regime de imposto sobre a tonelagem — tais como concessão de empréstimos e garantias – não deverem ser considerados como «atividades auxiliares» elegíveis.

(161) Se a única atividade de uma companhia for a exploração de navios elegíveis, nessa altura, a totalidade dos lucros da atividade de exploração de navios deve ser abrangida pela medida de delimitação, desde que as atividades empresariais estejam em conformidade com os costumes e a prática do setor.

(162) A ECSA referiu que muitas companhias cobram pela prestação dos seus serviços numa base inclusiva e que a abordagem alargada permitir-lhes-ia evitar o requisito de efetuar cálculos arbitrários para efeitos de distribuição dos lucros. A ECSA realçou que a abordagem alargada é apoiada pelo Modelo de Convenção Fiscal da OCDE.

(163) A ECSA declarou que os serviços cobrados em separado são um elemento necessário e normal da operação económica da maioria dos serviços de transporte de passageiros. Sem estes, a atividade de transporte marítimo não seria atrativa para os clientes nem viável para as companhias de navegação, pelo que devem ser elegíveis para efeitos do regime de imposto sobre a tonelagem.

(164) No que respeita aos navios de cruzeiro, o pacote de transporte é composto também por uma diversidade de serviços, disponibilizados durante a viagem e que vão ao encontro das expectativas dos passageiros. A ECSA declarou incluírem-se aqui serviços de comunicação, bar, câmbio de moeda, excursões em terra, compras, saúde e beleza e entretenimento. Nalguns casos, como nas excursões em terra, estas atividades auxiliares são um serviço adquirido pelo operador de cruzeiros — normalmente englobadas num «pacote» pelos agentes locais que as vendem ao operador de cruzeiros — e, por conseguinte, devem ser incluídas como atividades elegíveis.

(165) A ECSA reconhece o princípio de evitar a concorrência desleal com as empresas nacionais em terra, observando não ser aceitável a utilização principal dos navios como supermercados, casinos flutuantes ou hotéis estáticos.

(166) O Conselho Marítimo Internacional de Malta apresentou observações similares sobre os cruzeiros e os pacotes para passageiros.

5.6.3. *Aplicação do imposto sobre a tonelagem a entidades que afretam navios elegíveis com base em casco nu*

(167) A ECSA alegou que os Estados-Membros devem decidir quanto à eventual introdução de restrições, tendo em conta, por exemplo, o modo como o setor nacional de navegação e o setor dos transportes marítimos estão organizados.

(168) A Associação Norueguesa de Armadores explicou que o afretamento em casco nu é um contrato comum para as companhias de navegação. Contudo, apenas uma pequena percentagem da tonelagem total das companhias de navegação é normalmente afretada em casco nu. São poucas as companhias que apenas possuem navios que são afretados em casco nu. Se o rendimento do afretamento em casco nu não fosse integralmente isento de imposto, os armadores de navios baseados no EEE não poderiam oferecer taxas de afretamento competitivas. Além disso, as companhias que prestam serviços ao setor do petróleo e do gás que operam em plataformas continentais estrangeiras, normalmente separam a propriedade do navio e as atividades operacionais para serem competitivas no Estado em que operam. Muitas vezes, o afretamento em casco nu é a única possibilidade para entrar em mercados estrangeiros protegidos. De igual modo, quando o afretador é uma companhia relacionada com o setor petrolífero, possui frequentemente a sua própria tripulação interna e a sua própria organização de serviços de gestão de navios que pretende empregar. Existem também territórios em que o risco relacionado com o custo e a disponibilidade da tripulação, o custo e o acesso atempado a reparações de navios e outras necessidades para a exploração do navio são inaceitáveis e, por conseguinte, dá-se preferência a contratos de afretamento em casco nu.

(169) A Associação Norueguesa de Armadores alega que permitir o afretamento em casco nu dos navios das companhias de navegação sujeitas ao imposto sobre a tonelagem não conduziria a um aumento do auxílio estatal ao setor dos transportes marítimos ([79]). O rendimento de navegação isento de imposto é meramente dividido entre a companhia que detém o navio, que freta o navio, e a companhia que explora o navio (no caso da companhia que explora o navio o rendimento isento de imposto é reduzido pela locação em casco nu, que é rendimento isento de imposto para a companhia que detém o navio).

(170) O Conselho Marítimo Internacional de Malta declarou que a propriedade do navio e a exploração do navio devem ser tratadas como um todo. A propriedade do navio e a exploração do navio são atividades que podem ser realizadas pela mesma organização. Por vezes, entidades diferentes centram-se numa única atividade. Todas as entidades diferentes têm custos e responsabilidades, incluindo verificar se a operação principal decorre de forma segura e eficaz. Foi realçado que a legislação de Malta e a legislação internacional colocam pesadas obrigações e responsabilidades ao armador de um navio, mesmo quando este é fretado em casco nu. Por conseguinte, se um navio for fretado em casco nu no transporte internacional de passageiros e mercadorias, tanto o armador como o fretador devem ser abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem.

([79]) Em comparação com o cenário quando a propriedade do navio e a exploração do navio são realizadas pela mesma organização.

5.6.4. *Aplicação do imposto sobre a tonelagem à locação de navios com tripulação (afretamento a tempo/à viagem)*

(171) A ECSA salientou que a atividade de afretamento cria emprego direto e indireto para muitos profissionais marítimos em toda a Europa e que uma abordagem flexível contribui para manter as sedes das companhias de navegação no interior da UE.

(172) Relativamente a algumas decisões da Comissão que requerem uma quota mínima de atividade de transporte marítimo própria para que os fretadores a tempo possam beneficiar do imposto sobre a tonelagem, a ECSA defendeu a flexibilização deste requisito.

(173) De acordo com a Associação Norueguesa de Armadores, por motivos comerciais, a maioria das companhias de navegação tem representação em vários polos marítimos em todo o mundo e, se uma organização de navegação internacional tiver uma estratégia para aumentar a quota de navios fretados a tempo da sua frota, pode fazê-lo independentemente de eventuais limitações nos regimes europeus de imposto sobre a tonelagem. Para tal, basta fazê-lo através de uma filial não residente no EEE.

5.7. **Regra de vínculo com o pavilhão**

(174) A ECSA considerou que, no essencial, as Orientações relativas aos transportes marítimos contêm uma margem pragmática de flexibilidade no que respeita à utilização dos pavilhões dos Estados-Membros e que esta não deve ser restringida.

5.8. **Regras de delimitação**

(175) A ECSA realçou que os regimes de imposto sobre a tonelagem têm de prever uma definição inequívoca de atividades elegíveis.

(176) Um operador de um navio pode trazer para o interior da delimitação a atividade de «aquisição» de serviços a outras empresas, mas não os lucros do exercício de outras atividades. O princípio das condições de plena concorrência é habitualmente utilizado na administração do imposto e é conhecido como um requisito em matéria de preços de transferência. Por exemplo: se o operador do navio fornecer serviços em terra, tais como transporte rodoviário ou alojamento em hotéis, como parte de um pacote, qualquer margem que cobre pelos serviços acima do custo, em condições de plena concorrência, seria sujeito ao imposto sobre a tonelagem. Assim, se os serviços forem fornecidos às taxas do mercado por um terceiro, qualquer que seja o lucro obtido pelo operador será abrangido pela medida de delimitação. Contudo, se os serviços forem fornecidos no seio do grupo do operador do navio, estão sujeitos às regras em matéria de preços de transferência e os lucros da atividade de transporte rodoviário ou hotelaria serão excluídos da sujeição ao imposto sobre a tonelagem — só a margem calculada sobre esses serviços do grupo poderão ser enquadrados no imposto sobre a tonelagem.

5.9. **Isenção de tributação dos lucros provenientes do financiamento das companhias de navegação**

(177) A ECSA concordou com a Comissão quanto ao facto de os serviços disponibilizados pelas instituições financeiras às companhias de navegação que fiquem enquadradas no regime de imposto sobre a tonelagem — tais como concessão de empréstimos e garantias — não deverem ser considerados como atividades «elegíveis» ou «auxiliares».

6. **COMENTÁRIOS DE MALTA ÀS OBSERVAÇÕES DE TERCEIROS**

(178) Malta considera que, da maioria das observações recebidas, resulta claramente a satisfação generalizada quanto à aplicação das Orientações relativas aos transportes marítimos em Malta. Malta observou que as partes interessadas não levantaram qualquer objeção e que apoiaram os mecanismos em vigor.

7. **APRECIAÇÃO DO AUXÍLIO**

7.1. **Existência de auxílio**

(179) Nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE, «são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções».

(180) Nessa conformidade, para que uma medida de apoio seja considerada um auxílio, na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE, tem de preencher as seguintes condições cumulativas: i) tem de ser financiada pelo Estado através de recursos estatais e a medida tem de ser imputável ao Estado; ii) tem de conferir uma vantagem seletiva ao destinatário, ao favorecer certas empresas ou a produção de certos bens; iii) tem de falsear ou ameaçar falsear a concorrência e iv) tem de ter potencial para afetar as trocas comerciais entre os Estados-Membros.

(181) De seguida, a Comissão irá apreciar se i) o regime de impostos sobre a tonelagem, ii) a isenção de tributação sobre as mais-valias da venda ou transferência de navios, iii) a isenção de imposto sobre as mais-valias em relação a ações nas companhias de navegação, iv) a isenção de imposto sobre os dividendos em relação a ações nas companhias de navegação, v) a isenção de imposto sobre os juros ou outros rendimentos relativamente ao financiamento de companhias de navegação ou navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem, vi) a isenção de certos impostos sobre documentos e transmissões, (doravante designados em conjunto por «medidas nacionais»), preenchem os critérios previstos no considerando 180 e, consequentemente, constituem um auxílio estatal.

Recursos estatais, imputabilidade e vantagem

(182) A Comissão regista que as medidas nacionais dizem respeito a isenções de impostos e direitos normalmente devidos ao Estado de Malta. O regime de imposto sobre a tonelagem concede uma redução de imposto em comparação com o imposto sobre o rendimento normalmente devido sobre os rendimentos das sociedades ao abrigo da lei do imposto sobre o rendimento. A isenção de imposto sobre os dividendos e as mais-valias relativas a ações em companhias de navegação e a isenção sobre as mais-valias da venda ou transferência de navios e a isenção sobre juros ou outros rendimentos relativamente ao financiamento de companhias de navegação ou navios sujeitos ao imposto sobre a tonelagem são isenções — no que respeita à lei do imposto sobre o rendimento — concedidas pela lei da marinha mercante e pelos regulamentos fiscais. De igual modo, a isenção de certos impostos sobre documentos e transmissões prevista na lei do imposto sobre documentos e transmissões é concedida pela lei da marinha mercante e pelos regulamentos fiscais. A isenção de pagamento de taxas mediante decisão discricionária ministerial constitui também uma isenção dos impostos e direitos normalmente devidos ao Estado de Malta.

(183) A Comissão observa que uma perda de receita fiscal para o Estado equivale à utilização de recursos estatais sob a forma de despesa orçamental. Ao permitir uma redução ou isenção de impostos e direitos ao abrigo da lei da marinha mercante, Malta abdica de receitas que constituem recursos estatais. Consequentemente, a redução e isenções de imposto, bem como as isenções de impostos, são concedidas através de recursos estatais. Estas medidas foram aplicadas sob a forma de regulamentação estatal (a lei da marinha mercante, um ato parlamentar, e os regulamentos fiscais, que Malta considera serem legislação derivada de execução da lei da marinha mercante). Uma vez que estas medidas são concedidas pelas autoridades maltesas, as medidas são imputáveis ao Estado.

(184) Para que uma medida constitua um auxílio estatal, tem de conferir uma vantagem financeira aos destinatários. A Comissão regista que as medidas nacionais constituem uma isenção de impostos e direitos que conferem uma vantagem ao destinatário na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE.

(185) Por conseguinte, a Comissão conclui que:

i) o imposto sobre a tonelagem ao abrigo do regime de imposto sobre a tonelagem,

ii) a isenção de pagamento de taxas por decisão discricionária ministerial,

iii) a isenção de tributação sobre mais-valias provenientes da venda ou transferência de navios,

iv) a isenção de tributação sobre as mais-valias relativas a ações de companhias de navegação,

v) a isenção de tributação de dividendos relativos a ações de companhias de navegação,

vi) a isenção de tributação de juros ou outros rendimentos devidos em relação ao financiamento de companhias de navegação ou de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem,

vii) a isenção de certos impostos sobre documentos e transmissões

são concedidos a partir de recursos estatais, são imputáveis ao Estado e conferem uma vantagem aos destinatários.

(186) De seguida, apreciam-se separadamente para cada medida outros elementos necessários para que uma medida constitua um auxílio estatal, nomeadamente a natureza seletiva da medida, o seu potencial para falsear a concorrência e afetar as trocas comerciais.

7.1.1. *O regime de imposto sobre a tonelagem*

Vantagem seletiva

(187) Para que uma medida constitua auxílio estatal, tem de ser seletiva de uma forma que favoreça certas empresas ou certas produções, nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE. Relativamente à interpretação da condição de seletividade, é jurisprudência estabelecida que uma medida pode ser considerada seletiva se for «destinada a isentar parcialmente essas empresas dos encargos financeiros que resultam da normal aplicação do sistema geral de contribuições obrigatórias impostas por lei» ([80]). Por conseguinte, uma medida é considerada seletiva se constituir um afastamento da normal aplicação do regime fiscal geral.

(188) Para efeitos da apreciação, o Tribunal de Justiça efetuou uma análise em três fases ([81]). Em primeiro lugar, é necessário identificar o sistema de referência. Em segundo lugar, é necessário determinar se uma determinada medida constitui uma derrogação ao sistema, na medida em que diferencia operadores económicos que, à luz dos objetivos intrínsecos do sistema, estejam numa situação comparável, de facto e de direito. Avaliar a eventual existência de uma derrogação é um elemento fundamental desta fase do teste e permite tirar uma conclusão quanto à questão de saber se a medida é seletiva *prima facie*. Se a medida em causa não constituir uma derrogação ao sistema de referência, não é uma medida seletiva. Contudo, caso o seja (e, por conseguinte, seja uma medida seletiva *prima facie)*, é necessário estabelecer, numa terceira fase do teste, se a derrogação se justifica pela natureza e pelo regime geral do sistema (de referência) ([82]). Se uma medida seletiva *prima facie* se justificar pela natureza e pelo regime geral do sistema, não será considerada seletiva e fica, consequentemente, abrangida pelo disposto no artigo 107.º, n.º 1, do TFUE ([83]).

(189) As empresas em Malta estão sujeitas a uma tributação à taxa de 35 % ao abrigo da lei do imposto sobre o rendimento ([84]). As organizações de navegação que optaram ficar enquadradas no regime de imposto sobre a tonelagem estão isentas de imposto ao abrigo da lei do imposto sobre o rendimento, no que respeita aos rendimentos gerados pelas atividades de transporte marítimo, pagando, em vez disso, um montante fixo. A Comissão regista que o regime de imposto sobre a tonelagem descrito na secção 2.1 ou um regime similar não está disponível para todos os setores ou empresas e, por conseguinte, é seletivo *prima facie*. O imposto sobre a tonelagem permite aos beneficiários poupar nas suas despesas fiscais. Esta derrogação não se justifica pela natureza do sistema geral, mas é implementada com o objetivo específico de beneficiar e fomentar certas atividades.

(190) Face ao exposto, a Comissão conclui que o regime de imposto sobre a tonelagem confere uma vantagem económica seletiva.

Distorção da concorrência e efeitos sobre as trocas comerciais

(191) Considera-se que uma medida concedida pelo Estado falseia ou ameaça falsear a concorrência quando é suscetível de melhorar a posição concorrencial do destinatário em comparação com outras empresas com as quais compete ([85]). Para todos os efeitos práticos, presume-se que a concorrência é falseada, na aceção do artigo 107.º do TFUE, quando o Estado concede uma vantagem financeira a uma empresa num setor liberalizado em que exista ou possa existir concorrência ([86]). Quando o auxílio financeiro concedido por um Estado reforça a posição de uma empresa em comparação com outras empresas concorrentes no comércio intracomunitário, considera-se que estas outras empresas são afetadas pelo auxílio ([87]).

([80]) Processo 173/73 *República Italiana/Comissão das Comunidades Europeias* [1974] ECR 709, n.º 3.
([81]) Ver, por exemplo, o Acórdão de 18 de dezembro de 2008, *Governo de Gibraltar/Comissão* (T-211/04 e T-215/04, ECR 2008 p. II-3745, T--211/04 e T-215/04, n.ºs 143 a 144.
([82]) Ver, por exemplo, o Acórdão do Tribunal de Justiça, de 8 de setembro de 2011, *Comissão/Países Baixos,* C-279/08 P, ECLI:EU: C:2011:551, n.º 62; Acórdão do Tribunal de Justiça, de 8 de novembro de 2001, *Adria-Wien Pipeline,* C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, n.º 42.
([83]) Ver, por exemplo, o Acórdão do Tribunal de Justiça, de 8 de setembro de 2011, *Paint Graphos e outros,* processos apensos C-78/08 a C--80/08, ECLI:EU:C:2011:550, n.º 49 e ss.; Acórdão do Tribunal de Justiça, de 29 de abril de 2004, *GIL Insurance,* C-308/01, ECLI:EU: C:2004:252, n.º 60 e ss.;
([84]) Artigo 56.º, n.º 6, da lei do imposto sobre o rendimento.
([85]) Processo 730/79 *Phillip Morris* [1980] ECR 267, n.º 11; Processos apensos T-298/07, T-312/97, etc. *Alzetta* [2000] ECR II-2325, n.º 80.
([86]) Processos apensos T-298/07, T-312/97, etc. *Alzetta* [2000] ECR II-2325, n.ºs 141 a 147.
([87]) Processo T-288/97 *Friulia Venezia Giulia* [2001] ECR II-1619, n.º 41.

(192) O mercado das atividades de transporte marítimo tem essencialmente uma dimensão mundial. Além disso, tanto os mercados das rotas de cabotagem marítima como os serviços marítimos encontram-se plenamente liberalizados ([88]). Assim, os serviços prestados pelas companhias de navegação que beneficiam do regime de imposto sobre a tonelagem estão abertos à concorrência nos Estados-Membros, entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros. Consequentemente, o regime é suscetível de falsear a concorrência e poderá afetar as trocas comerciais entre Estados-Membros.

Conclusão

(193) Tendo em conta o acima referido, a Comissão considera que o imposto sobre a tonelagem constitui um auxílio estatal na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE.

7.1.2. *Isenção de pagamento de taxas por decisão discricionária ministerial*

(194) A legislação em vigor não restringe adequadamente o recurso à decisão discricionária ministerial para isentar navios do pagamento de taxas de acordo com os regulamentos fiscais referidos nos considerandos 23 e 112. O texto não está redigido de forma suficientemente clara para restringir a redução às atividades não económicas com fins humanitários ou filantrópicos a que se destina.

(195) As considerações expostas nos considerandos 187 e seguintes relativamente à vantagem seletiva e nos considerandos 191 e seguintes sobre as distorções da concorrência e os efeitos sobre as trocas comerciais também se aplicam às medidas potencialmente autorizadas por decisão discricionária do ministro.

Conclusão

(196) Por conseguinte, a Comissão conclui que a possibilidade de isentar novos navios por decisão discricionária ministerial constitui um auxílio estatal na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado.

7.1.3. *Isenção de tributação sobre mais-valias da venda de navios*

(197) O artigo 5.º, n.º 1, alínea a), da lei do imposto sobre o rendimento impõe um ónus fiscal sobre mais-valias resultantes da transferência de ativos imobilizados. O artigo 3.º, n.º 1, dos regulamentos fiscais prevê uma isenção para as mais-valias da venda e transferência de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem.

Vantagem seletiva

(198) Conforme referido no considerando 187, considera-se que uma medida é seletiva se constituir um afastamento da normal aplicação do regime fiscal geral. O artigo 3.º, n.º 1, dos regulamentos fiscais prevê a isenção de tributação de mais-valias da venda de navios, ao passo que, no regime fiscal geral, o artigo 5.º, n.º 1, da lei do imposto sobre o rendimento impõe um ónus fiscal sobre as mais-valias resultantes da transferência de ativos imobilizados, que ascende, em princípio, a 35 %. As organizações de navegação que tiverem optado pelo regime de imposto sobre a tonelagem estão isentas de tributação ao abrigo da lei do imposto sobre o rendimento no que se refere às mais-valias da venda de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem. A Comissão observa que essa isenção não é concedida a todos os setores ou empresas e que, por conseguinte, é seletiva *prima facie*. A isenção fiscal permite aos beneficiários poupar nas suas despesas fiscais. Esta derrogação não se justifica pela natureza do sistema geral, mas é implementada com o objetivo específico de beneficiar e fomentar certas atividades.

(199) Tendo em conta o que precede, a Comissão considera que a isenção do imposto sobre mais-valias da venda de navios constitui uma vantagem seletiva na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE.

Distorção da concorrência e efeitos sobre as trocas comerciais

(200) Tal como previsto no considerando 191, quando um auxílio financeiro concedido por um Estado reforça a posição de uma empresa relativamente a outras empresas concorrentes nas trocas comerciais intracomunitárias, estas últimas devem ser consideradas influenciadas pelo auxílio ([89]).

([88]) A partir de 1 de janeiro de 1993: Regulamento (CEE) n.º 3577/92; Regulamento (CEE) n.º 4055/86.
([89]) Processo T-288/97 *Friulia Venezia Giulia* [2001] ECR II-1619, n.º 41.

(201) Tal como estabelecido de modo mais pormenorizado no considerando 192, o mercado das atividades de transporte marítimo tem essencialmente uma dimensão mundial. Assim, os serviços prestados pelas companhias de navegação que beneficiam da isenção do imposto sobre mais-valias estão abertos à concorrência entre Estados-Membros. Consequentemente, a medida é suscetível de falsear a concorrência e poderá afetar as trocas comerciais entre Estados-Membros.

Conclusão

(202) Tendo em conta o acima referido, a Comissão considera que a isenção do imposto sobre mais-valias da venda de navios constitui um auxílio fiscal na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE.

7.1.4. *Isenção de tributação de dividendos relativos a ações de companhias de navegação*

Vantagem seletiva

(203) O regime de referência deverá ser definido como o regime geral de tributação de dividendos. O artigo 68.º da lei do imposto sobre o rendimento prevê que não sejam cobrados a nenhuma pessoa, seja ela residente ou não residente em Malta, impostos sobre os rendimentos provenientes de dividendos. Além disso, o artigo 68.º estabelece que ninguém é obrigado a declarar rendimentos de dividendos na declaração fiscal. As autoridades maltesas confirmaram que, na sua essência, a taxa geral de imposto sobre os dividendos recebidos por qualquer tipo de acionista em Malta é zero. No que respeita aos acionistas de organizações de navegação, o artigo 3.º, n.º 1, alínea a), dos regulamentos fiscais estabelece que «ao abrigo da lei do imposto sobre o rendimento não é cobrado ou devido qualquer imposto adicional sobre rendimentos […] resultantes de atividades de transporte marítimo de uma organização de navegação licenciada», desde que todas as taxas e impostos tenham sido devidamente liquidados pela referida organização. Por conseguinte, nem os acionistas de empresas que não se dediquem ao transporte marítimo, nem os acionistas de organizações de navegação que tenham recebido dividendos de empresas terão de pagar qualquer imposto sobre os mesmos. Consequentemente, a isenção fiscal de impostos sobre os dividendos relativos a ações de companhias de navegação constitui uma medida geral que não é, por natureza, seletiva.

Conclusão

(204) Com base na apreciação precedente, a isenção do imposto sobre dividendos não é seletiva e, por conseguinte, não constitui um auxílio fiscal na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE.

7.1.5. *Isenção de tributação de juros ou outros rendimentos devidos relativos ao financiamento do transporte marítimo ou de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem*

Vantagem seletiva

(205) A Comissão observa que o artigo 84.º-Z, n.º 1, da lei da marinha mercante prevê um vasto leque de atividades ([90]) que permitem classificar uma organização como organização de navegação. O artigo 3.º, n.º 2, da lei da marinha mercante prevê que não sejam cobrados às instituições financeiras, ao abrigo da lei do imposto sobre o rendimento, quaisquer impostos sobre juros ou outros rendimentos relativos ao financiamento de atividades de organizações de navegação licenciadas enumeradas no artigo 84.º-Z, n.º 1, da lei da marinha mercante ou ao financiamento de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem.

(206) Conforme referido no considerando 187, considera-se que uma medida é seletiva se constituir um afastamento da normal aplicação do regime fiscal geral. O artigo 3.º, n.º 2, dos regulamentos fiscais prevê a isenção de tributação de juros ou outros rendimentos devidos, relativos ao financiamento de operações de organizações de navegação licenciadas que sejam enumeradas no artigo 84.º-Z, n.º 1, da lei da marinha mercante, ou ao financiamento de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem, ao passo que, no regime fiscal geral, o artigo 4.º, n.º 1, da lei do imposto sobre o rendimento impõe um ónus fiscal sob a forma de uma taxa fixa de 35 % sobre o rendimento de juros provenientes de atividades de financiamento como a concessão de empréstimos e garantias. Consequentemente, as instituições financeiras estão isentas de impostos sobre rendimentos no atinente a rendimentos resultantes do financiamento de atividades de organizações de navegação licenciadas definidas em termos genéricos e do financiamento de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem.

(207) A Comissão observa que essa isenção não é concedida às instituições financeiras relativamente ao financiamento de empresas que não sejam organizações de navegação licenciadas. Por conseguinte, a isenção é seletiva *prima facie*, uma vez que favorece instituições financeiras que se dedicam ao financiamento do setor dos transportes marítimos. A isenção fiscal permite aos beneficiários poupar nas suas despesas fiscais.

([90]) Ver considerando 9 da presente decisão.

(208) A Comissão não considera que a derrogação em causa se justifique pelo cumprimento de um objetivo inerente à natureza do regime geral de tributação dos rendimentos de Malta, mas antes que a medida foi implementada com o fim específico de beneficiar e promover determinadas atividades.

(209) Tendo em conta o acima referido, a Comissão considera que a isenção de tributação de juros ou outros rendimentos devidos em relação ao financiamento de operações de organizações de navegação licenciadas ou ao financiamento de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem constitui uma vantagem seletiva na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE.

Distorção da concorrência e efeitos sobre as trocas comerciais

(210) Os serviços financeiros são essencialmente efetuados a nível de um mercado europeu, onde as instituições financeiras concorrem entre si. Assim, os serviços prestados pelas instituições financeiras que beneficiam da isenção fiscal estão abertos à concorrência entre Estados-Membros.

(211) Quando um auxílio financeiro concedido por um Estado reforça a posição de uma empresa relativamente a outras empresas concorrentes nas trocas comerciais intracomunitárias, estas últimas devem ser consideradas influenciadas pelo auxílio ([91]). Consequentemente, a medida é suscetível de falsear a concorrência e poderá afetar o comércio entre Estados-Membros.

Conclusão

(212) Pelas razões acima referidas, a Comissão conclui que a isenção de tributação de juros ou de outros rendimentos exigível em relação ao financiamento do transporte marítimo ou de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem constitui um auxílio fiscal na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE.

7.1.6. *Isenção de tributação de mais-valias relativas a ações de companhias de navegação*

Vantagem seletiva

(213) Conforme referido no considerando 187, considera-se que uma medida é seletiva se constituir um afastamento da normal aplicação do regime fiscal geral. As mais-valias sobre ações de residentes de Malta seriam, por norma, sujeitas a uma taxa de imposto sobre os rendimentos de 35 %, de acordo com a lei do imposto sobre o rendimento ([92]). No entanto, os regulamentos fiscais preveem uma isenção fiscal a favor de mais-valias relativas a ações de companhias de navegação ([93]). A Comissão observa que essa isenção não é concedida a todos os setores ou empresas e que, por conseguinte, é seletiva *prima facie*. A isenção constitui uma derrogação ao regime fiscal geral, uma vez que a situação jurídica e factual dos residentes malteses que tenham obtido ganhos ou lucros com a transferência de companhias de navegação é comparável à dos residentes malteses que tenham obtido ganhos ou lucros com a transferência de qualquer outra empresa à luz do objetivo do regime fiscal, ou seja a tributação de ganhos ou lucros resultantes da transferência de ações ou títulos.

(214) Malta não apresentou qualquer argumento que permitisse justificar a medida com a lógica do regime fiscal. A Comissão não considera que a derrogação em causa se justifique pelo cumprimento de um objetivo inerente à natureza e ao regime geral da tributação dos rendimentos de Malta e, por conseguinte, conclui que a isenção do imposto sobre mais-valias da venda de ações de companhias de navegação em benefício dos residentes malteses é seletiva na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE.

Distorção da concorrência e efeitos sobre as trocas comerciais

(215) Tal como previsto no considerando 191, quando um auxílio financeiro concedido por um Estado reforça a posição de uma empresa relativamente a outras empresas concorrentes nas trocas comerciais intracomunitárias, estas últimas devem ser consideradas influenciadas pelo auxílio.

([91]) Processo T-288/97 *Friulia Venezia Giulia* [2001] ECR II-1619, n.º 41.

([92]) Artigo 5.º, n.º 1, alínea a), subalínea ii), da lei do imposto sobre o rendimento. Por outro lado, o artigo 12.º, n.º 1, alínea c), subalínea ii), da lei do imposto sobre o rendimento, que isenta do imposto sobre o rendimento os ganhos ou lucros que acresçam ou tenham sido auferidos por pessoas não residentes em Malta com a transferência de ações ou títulos de uma empresa, não é relevante no âmbito da presente apreciação da seletividade, dado que não constitui parte integrante do regime geral aplicável aos residentes.

([93]) Artigo 3.º, n.º 1, alínea c), dos regulamentos sobre a tributação da marinha mercante.

(216) No caso em apreço, os residentes malteses acionistas de companhias de navegação estão sujeitos à concorrência e ao comércio entre os Estados-Membros. As atividades de investimento são realizadas num mercado mundial. Além disso, tal como estabelecido de modo mais pormenorizado no considerando 192, o mercado das atividades de transporte marítimo tem essencialmente dimensão mundial. Consequentemente, a medida fiscal em análise afeta o comércio na União e tem potencial para falsear a concorrência entre os Estados-Membros.

Conclusão

(217) Tendo em conta o acima referido, a Comissão considera que a isenção do imposto sobre mais-valias da venda de ações de companhias de navegação constitui um auxílio fiscal na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE.

7.1.7. *Isenção do imposto sobre documentos e transmissões*

Seletividade

(218) A lei do imposto sobre documentos e transmissões aplica um imposto à transmissão, *inter alia*, de títulos negociáveis ([94]). Conforme estabelecido no considerando 41, o artigo 5.º dos regulamentos fiscais prevê isenções para transações referentes a títulos negociáveis de organizações de navegação.

(219) Conforme referido no considerando 187, considera-se que uma medida é seletiva se constituir um afastamento da normal aplicação do regime fiscal geral. O artigo 5.º dos regulamentos fiscais constitui uma derrogação ao regime geral, uma vez que a situação jurídica e factual das entidades que realizam as transações de títulos referentes ao transporte marítimo é comparável à das entidades que realizam estas transações no âmbito de quaisquer outros setores.

(220) A Comissão observa que essa isenção não é concedida a outros setores. Por conseguinte, a isenção é seletiva *prima facie*, uma vez que favorece as transações no setor dos transportes marítimos. A isenção permite aos beneficiários poupar nas suas despesas.

(221) Malta não apresentou qualquer argumento que permitisse justificar a medida com a lógica do regime. A Comissão não considera que a derrogação em causa se justifique pelo cumprimento de um objetivo inerente à natureza e ao regime geral de direitos maltês.

(222) Tendo em conta o que precede, a Comissão considera que a isenção do imposto sobre documentos e transmissões oferece uma vantagem seletiva na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE.

Distorção da concorrência e efeitos obre as trocas comerciais

(223) Considera-se que uma medida concedida pelo Estado falseia ou é suscetível de falsear a concorrência quando pode melhorar a posição concorrencial do beneficiário em relação a outras empresas.

(224) Conforme referido no considerando 192, o setor dos transportes marítimos está liberalizado, com concorrência tanto a nível da UE como a nível mundial. Consequentemente, esta medida é suscetível de falsear a concorrência e poderá afetar as trocas comerciais entre Estados-Membros.

Conclusão

(225) Por conseguinte, a medida constitui um auxílio estatal na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE.

7.2. **Compatibilidade do auxílio**

Base jurídica da apreciação

(226) Nos termos do artigo 107.º, n.º 3, alínea c), do TFUE, os auxílios destinados a facilitar o desenvolvimento de certas atividades podem ser considerados compatíveis com o mercado interno, quando não alterem as condições das trocas comerciais de maneira que contrariem o interesse comum. Este artigo constitui, assim, uma possível base para a isenção da proibição geral de auxílios estatais. A Comissão considera o artigo 107.º, n.º 3, alínea c), do TFUE a base jurídica aplicável ao regime de imposto sobre a tonelagem de Malta.

([94]) Ver considerando 40. Por outro lado, a inexistência de um direito sobre transações de títulos de uma empresa com mais de metade do capital em ações ordinárias, direitos de voto e direitos de participação nos lucros detidos por pessoas não residentes em Malta não é relevante no âmbito da presente apreciação da seletividade, dado que não constitui parte integrante deste regime geral.

(227) De acordo com a jurisprudência estabelecida, no âmbito da aplicação do artigo 107.º, n.º 3, do TFUE, a Comissão dispõe de um amplo poder discricionário, cujo exercício envolve complexas apreciações de ordem económica e social que devem ser efetuadas num contexto comunitário. Ao adotar normas de conduta e ao anunciar, mediante a sua publicação, que estas serão aplicáveis aos processos correspondentes, a Comissão fixa um limite para o exercício do poder discricionário supramencionado e não pode afastar-se dessas normas, sob pena de se considerar, se for caso disso, que viola os princípios gerais de direito, designadamente a igualdade de tratamento ou a proteção de expectativas legítimas. Por conseguinte, no domínio específico dos auxílios estatais, a Comissão está vinculada pelas orientações e comunicações que emite, na medida em que não se afastem das regras do Tratado ([95]). De acordo com a jurisprudência estabelecida, a Comissão aplicará, no caso em apreço, as Orientações relativas aos transportes marítimos. As Orientações relativas aos transportes marítimos determinam em que condições um regime de auxílio ao setor dos transportes marítimos de um Estado-Membro é considerado compatível com o mercado interno.

(228) Na secção 2.2 das Orientações relativas aos transportes marítimos, são indicados os objetivos específicos que, no interesse marítimo da Comunidade, podem ser apoiados com regimes de auxílio, nomeadamente:

— contribuir para um transporte marítimo mais seguro, mais eficaz e mais respeitador do ambiente,

— incentivar a inscrição nos registos dos Estados-Membros ou a transferência para esses registos,

— contribuir para a consolidação do setor marítimo estabelecido nos Estados-Membros, mantendo simultaneamente uma frota globalmente competitiva nos mercados mundiais,

— preservar e melhorar o *know-how* marítimo, bem como salvaguardar e promover o emprego dos marítimos europeus.

7.2.1. *O regime de imposto sobre a tonelagem*

7.2.1.1. Navios elegíveis para efeitos de imposto sobre a tonelagem

(229) De acordo com a secção 2 das Orientações relativas aos transportes marítimos, o «transporte marítimo» é abrangido pelo seu âmbito de aplicação. A fim de respeitar as Orientações relativas aos transportes marítimos, as medidas nacionais de auxílio devem limitar-se aos navios utilizados para fins de transporte marítimo, tal como nelas são definidas por referência ao Regulamento (CEE) n.º 4055/86 e ao Regulamento (CEE) n.º 3577/92 ([96]).

(230) O Regulamento (CEE) n.º 4055/86 define «transportes marítimos» como o transporte por mar de passageiros ou mercadorias entre um porto de um Estado-Membro e um porto ou instalação *off-shore* de outro Estado-Membro ou de um país terceiro.

(231) O Regulamento (CEE) n.º 3577/92 define «transportes marítimos» como o transporte por mar de passageiros ou mercadorias entre os portos do continente ou do território principal de um mesmo Estado-Membro (*cabotagem continental*) ou o transporte por mar de passageiros ou mercadorias entre qualquer porto de um Estado-Membro e as instalações ou estruturas situadas na plataforma continental desse Estado-Membro (*serviços de abastecimento «off--shore»*) ou o transporte por mar de passageiros ou mercadorias entre os portos do continente e de uma ilha de um mesmo Estado-Membro ou entre portos situados nas ilhas de um mesmo Estado-Membro (*cabotagem insular*).

(232) A Comissão decidiu igualmente que, ainda que não sejam ou sejam apenas parcialmente abrangidas pela definição de transportes marítimos, certas atividades podem, por analogia, ser objeto das disposições estabelecidas na secção 3.1 das Orientações relativas aos transportes marítimos. É o caso dos navios de salvamento e de assistência marítima ([97]), bem como dos navios de assentamento de cabos, de assentamento de condutas, navios--guindaste e de investigação ([98]), dado que requerem pessoal igualmente qualificado e estão igualmente sujeitos à concorrência internacional.

([95]) Ver, *inter alia*, o Processo C-464/09 P *Holland Malt/Comissão* UE:C:2010:733, n.os 46 e 47.

([96]) Ver nota de rodapé 45.

([97]) Decisão da Comissão, de 13 de abril de 2015, no processo de auxílio estatal 38085 (2013/N) relativo à prorrogação do regime de imposto sobre a tonelagem italiano (incluindo a sua aplicação a navios de salvamento no mar e de assistência marítima no alto-mar), considerando 54, JO C 406 de 4.11.2016, p. 1.

([98]) Ver, em particular, Decisão 2009/380/CE da Comissão, de 13 de janeiro de 2009, relativa ao auxílio estatal C 22/07 (ex N 43/07) no que respeita à extensão às atividades de dragagem e de assentamento de cabos do regime que isenta as companhias de transportes marítimos do pagamento do imposto sobre o rendimento e das contribuições sociais dos marítimos na Dinamarca, considerandos 65 a 72 (JO L 119 15.5.2009, p. 23); Decisão da Comissão, de 27 de abril de 2010, no processo 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»* (integração dos navios de assentamento de cabos, de assentamento de condutas, navios-guindaste e de investigação no regime de imposto sobre a tonelagem), considerando 44 (JO C 158 de 18.6.2010, p. 1); Decisão da Comissão, de 27 de abril de 2010, no processo N 714/2009, *The Netherlands – Extension of the tonnage tax scheme to cable layers, pipeline layers, research vessels and crane vessels* (Países Baixos – Alargamento do regime de imposto sobre a tonelagem aos navios de assentamento de cabos, de assentamento de condutas, de investigação e navios-guindaste), considerandos 37 a 46 (JO C 158 de 18.6.2010, p. 2).

(233) Na sua decisão de início do procedimento, a Comissão partiu do pressuposto de que os navios de pesca, pontões, batelões, iates, navios de cruzeiro, pontões e plataformas petrolíferas estavam abrangidos pelo imposto sobre a tonelagem maltês, mas duvidava de que tal se justificasse, tendo em conta a definição de transportes marítimos ([99]).

(234) Malta esclareceu que enquanto todos os navios registados em Malta pagam uma taxa designada por «imposto sobre a tonelagem», só os navios utilizados em «atividades de transporte marítimo» em conformidade com os regulamentos fiscais estão isentos da tributação dos rendimentos normal e beneficiam do estatuto de «navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem».

(235) A Comissão tinha dúvidas quanto à compatibilidade da definição de atividades de transporte marítimo elegíveis, que incluíam igualmente atividades «de outro modo estabelecidas» ([100]).

(236) Segundo Malta, a razão da inclusão da frase «*ou de outro modo estabelecidas*» prende-se com a intenção de fornecer à autoridade competente uma margem de flexibilidade legislativa suficiente caso seja possível incluir algumas atividades novas e emergentes na definição de «atividades de transporte marítimo» (por exemplo, devido aos desenvolvimentos da indústria ou da legislação a nível da União). Malta confirmou que nunca foram publicados regulamentos, normas, despachos ou instruções que visassem alargar a definição de atividades de transporte marítimo.

(237) Além disso, a Comissão observa que, com base nas explicações facultadas por Malta, a disposição consagrada no artigo 85.º-A, n.º 1, da lei da marinha mercante, que confere poderes ao ministro competente para admitir que navios cuja tonelagem líquida mínima seja inferior ao limiar de 1 000 unidades sejam abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem ([101]), não elimina a exigência de que o navio seja utilizado no transporte internacional de mercadorias ou passageiros. Todavia, a Comissão observa igualmente que o poder discricionário do ministro para admitir que navios cuja tonelagem líquida mínima seja inferior ao limiar de 1 000 unidades sejam abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem não se baseia em quaisquer critérios objetivos. Por conseguinte, a Comissão congratula-se com o facto de Malta ter assumido o compromisso estabelecido no ponto 18 do anexo.

(238) A Comissão conclui que a redação da legislação maltesa parece ter deixado margem para incluir, por decreto ministerial, no regime de imposto sobre a tonelagem, atividades que ultrapassam a definição de transportes marítimos. Assim sendo, este aspeto do regime de imposto sobre a tonelagem maltês é incompatível com as Orientações relativas aos transportes marítimos.

Elegibilidade dos batelões sem propulsão própria

(239) Na decisão de início do procedimento, a Comissão tinha dúvidas quanto à elegibilidade dos batelões sem propulsão própria, devido ao facto de estes não realizarem por si próprios as atividades de transporte, dependendo de outros navios que as reboquem ([102]).

(240) Depois de ouvir as observações das autoridades maltesas e de terceiros, a Comissão mantém a opinião de que os batelões sem propulsão própria não são utilizados no transporte marítimo, uma vez que não realizam por si próprios atividades de transporte, dependendo de outros navios que os reboquem. O navio que assegura a propulsão pode ser descrito como elemento utilizado no transporte marítimo, mas o mesmo não acontece com a atividade do batelão.

(241) A Comissão conclui que, aceitar que os referidos batelões sejam abrangidos pelo imposto sobre a tonelagem, extrapola a definição de transportes marítimos. Assim sendo, este aspeto do regime de imposto sobre a tonelagem maltês é incompatível com as Orientações relativas aos transportes marítimos.

Elegibilidade de navios de cruzeiro e iates comerciais

(242) No que respeita aos iates comerciais, na decisão de início do procedimento ([103]), a Comissão manifestou a sua preocupação com o facto de que estes fossem maioritariamente utilizados nos trajetos locais (frequentemente viagens de lazer) e teve dúvidas sobre a questão de saber em que medida estas embarcações poderiam ser abrangidas pelo regime de imposto sobre a tonelagem.

([99]) Ver considerando 50 da decisão de início do procedimento.
([100]) Ver considerando 6 da decisão de início do procedimento e considerando 10 da presente decisão.
([101]) Ver considerando 7 da decisão de início do procedimento e considerando 11 da presente decisão.
([102]) Ver considerando 50 da decisão de início do procedimento.
([103]) Ver considerando 50 da decisão de início do procedimento.

(243) A elegibilidade de iates comerciais e de navios de cruzeiro deve ser apreciada à luz da Comunicação da Comissão sobre a interpretação do Regulamento (CEE) n.º 3577/92 do Conselho ([104]). O capítulo 3.3 desta Comunicação confirma que os serviços de cruzeiro se inscrevem no âmbito de aplicação do Regulamento (CEE) n.º 3577/92 e do Regulamento (CEE) n.º 4055/86 enquanto transportes marítimos. Com efeito, os navios de cruzeiro transportam passageiros por mar entre os portos e, por conseguinte, efetuam atividades de transporte marítimo. Consequentemente, a Comissão considera que os navios de cruzeiro são elegíveis para efeitos de imposto sobre a tonelagem, desde que a maioria das suas receitas sejam receitas principais do transporte marítimo. As restrições relativas aos serviços auxiliares relativos a atividades de transporte marítimo serão debatidas abaixo, nos considerandos 266 a 274.

(244) Os serviços de transporte prestados por iates comerciais são abrangidos pela definição de transportes marítimos, desde que envolvam o transporte por mar de mercadorias e/ou pessoas entre portos, bem como entre um porto e uma instalação/estrutura *off-shore*. Por conseguinte, a Comissão considera que os iates comerciais que efetuam transportes marítimos mediante remuneração são elegíveis para efeitos de imposto sobre a tonelagem.

Elegibilidade de rebocadores e dragas

(245) Na decisão de início do procedimento, a Comissão levantou dúvidas quanto à possibilidade de os reboques e as dragas serem abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem de Malta, ao abrigo das condições estritas estabelecidas pelas Orientações relativas aos transportes marítimos ([105]).

(246) De acordo com as Orientações relativas aos transportes marítimos, «as disposições fiscais previstas para as empresas (como o imposto sobre a tonelagem) podem ser aplicadas às dragas cuja atividade constitua "transporte marítimo" relativamente a mais de 50 % do seu período operacional anual e exclusivamente no que respeita a estas atividades de transporte». No caso da dragagem, o transporte marítimo é definido na secção 3.1 das Orientações relativas aos transportes marítimos como «o tráfego oceânico de materiais extraídos» e exclui «a extração ou a dragagem enquanto tais». Em conformidade com a prática decisória da Comissão ([106]), a parte elegível das atividades de dragagem inclui a navegação entre o porto e o local de extração, a navegação entre os diferentes locais de extração, a navegação entre o local de extração e o local onde os materiais extraídos devem ser descarregados, a descarga dos materiais extraídos e a navegação entre o local da descarga e o porto. Por outro lado, a dragagem e a navegação durante a dragagem não são consideradas atividades de transporte marítimo.

(247) No que respeita aos reboques, as Orientações relativas aos transportes marítimos indicam claramente que «as atividades de reboque efetuadas nomeadamente nos portos, ou que consistem na assistência prestada a navios com propulsão própria para chegarem aos portos, não constituem transporte marítimo». Além disso, as Orientações relativas aos transportes marítimos preveem que a atividade de reboque só é abrangida pelo seu âmbito de aplicação se mais de 50 % das operações de reboque efetivamente realizadas por um rebocador num dado ano constituírem transporte marítimo (tal inclui, *inter alia*, embarcações de reboque entre portos ou entre um porto e uma instalação/estrutura *off-shore* ou navios de reboque que, devido a falhas técnicas, não possam navegar de forma independente).

(248) Malta não dispunha de legislação formal explícita relativamente à exigência de que 50 % das operações de reboque e dragagem constituíssem transporte marítimo, explicada nos considerandos 246 e 247. A Comissão considera que a legislação maltesa parece ter deixado margem para aplicar, sem restrição, o imposto sobre a tonelagem a rendimentos gerados por dragas e reboques. Por conseguinte, a Comissão considera que as medidas nacionais que atualmente se encontram em vigor em Malta para o reboque e a dragagem não são consentâneas com as condições previstas nas Orientações relativas aos transportes marítimos.

Elegibilidade de navios de serviços e apoio e de outros navios

(249) Na decisão de início do procedimento, a Comissão procurou averiguar o que se entendia por navios de serviços/apoio abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem de Malta e quais os fundamentos subjacentes ([107]).

(250) A Comissão considerou inicialmente que o regime maltês permitia que, potencialmente, um vasto leque de navios de serviços/apoio fosse abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem.

([104]) Comunicação de 22 de abril de 2014, COM(2014) 232 final.
([105]) Ver considerando 46 da decisão de início do procedimento.
([106]) Ver, em particular, a Decisão 2009/380/CE da Comissão, considerandos 79 e 80.
([107]) Ver considerando 51 da decisão de início do procedimento.

(251) A Comissão procurou averiguar se os navios de reparação de cabos, os navios de apoio aos mergulhadores, os navios de estimulação de poços de petróleo, os navios de pilotos, os navios de pesquisa, os navios de construção e levantamento hidrográfico que prestem serviços *off-shore* e plataformas móveis tinham obtido benefícios e indicou que não dispunha de informação suficiente para determinar se a admissibilidade desses navios/estruturas era consentânea com as Orientações relativas aos transportes marítimos. Malta esclareceu que esses navios não tinham sido sujeitos ao imposto sobre a tonelagem.

(252) A Comissão admite que, ainda que não sejam, ou sejam apenas parcialmente abrangidas pela definição de transportes marítimos, certas atividades análogas possam ser objeto das disposições estabelecidas nas Orientações relativas aos transportes marítimos. É este o caso da exploração de navios especializados na prestação de serviços *off-shore* ou na realização de atividades de instalação e manutenção (designadamente, navios de assentamento de cabos, de assentamento de condutas, navios-guindaste e de investigação) ([108]) ou de navios de salvamento no mar e de assistência marítima no alto-mar, desde que requeiram pessoal igualmente qualificado e estejam igualmente sujeitos à concorrência internacional ([109]).

(253) No que respeita ao futuro, Malta esclareceu que pretende aplicar o imposto sobre a tonelagem aos navios de assentamento de cabos, de assentamento de condutas, navios-guindaste e de investigação, em conformidade com a prática decisória da Comissão descrita no considerando 252. Malta comprometeu-se a refletir explicitamente este aspeto na sua legislação ([110]). Por conseguinte, com base nessa futura legislação, o imposto sobre a tonelagem será aplicável aos navios de assentamento de cabos, de assentamento de condutas, navios-guindaste e de investigação de um modo compatível com as Orientações relativas aos transportes marítimos aplicadas por analogia.

(254) Relativamente à atual aplicação do regime de imposto sobre a tonelagem maltês aos «navios de serviços/apoio», Malta demonstrou que as atividades abrangidas por esse termo se referem ao transporte por mar de mercadorias e/ou pessoas entre portos, ou entre um porto e uma instalação/estrutura *off-shore*, constituindo, assim, transporte marítimo ([111]). Consequentemente, estes navios são abrangidos pelo âmbito de aplicação das Orientações relativas aos transportes marítimos.

Elegibilidade dos navios de pesca

(255) Na decisão de início do procedimento ([112]), a Comissão tinha dúvidas quanto ao facto de os navios de pesca serem ou não abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem.

(256) A Comissão considera que o principal objetivo dos navios de pesca não é o transporte por mar de mercadorias e pessoas entre portos, ou entre um porto e uma instalação/estrutura *off-shore*, conforme estipulado pelas Orientações relativas aos transportes marítimos. Além disso, os navios de pesca não possuem as características específicas de certos navios de serviços, que permitiriam que a Comissão aceitasse a sua inclusão no regime de imposto sobre a tonelagem, em aplicação das Orientações relativas aos transportes marítimos por analogia ([113]).

(257) Por conseguinte, a Comissão considera que a inclusão dos navios de pesca no regime de imposto sobre a tonelagem não é compatível com o mercado interno.

Elegibilidade das plataformas petrolíferas

(258) A Comissão reitera a posição assumida na decisão de início do procedimento relativa ao processo de imposto sobre a tonelagem belga ([114]), designadamente de que as Orientações relativas aos transportes marítimos não abrangem a exploração de recursos naturais no mar.

([108]) Ver considerando 231 da presente decisão.
([109]) Ao apreciar se novos tipos de navio podem beneficiar do imposto sobre a tonelagem, a Comissão considera se existe o risco de as empresas que exploram navios de serviços relevantes deslocalizarem as suas atividades em terra para fora da UE, com o objetivo de encontrarem ambientes fiscais mais flexíveis e, subsequentemente, de transferirem os seus navios para o pavilhão de países terceiros. A Comissão pode considerar a aplicação, por analogia, das Orientações relativas aos transportes marítimos a empresas que explorem navios de serviços se as seguintes condições estiverem preenchidas. Essas empresas têm de operar num mercado mundial e enfrentar desafios idênticos, em termos de concorrência mundial e deslocalização das suas atividades em terra, aos do setor de transportes marítimos da UE. As atividades dos navios de serviços relevantes têm de estar sujeitas ao mesmo quadro jurídico que os transportes marítimos da UE nos domínios da proteção laboral, dos requisitos técnicos e de segurança. Estas atividades têm de exigir marítimos qualificados e formados, com qualificações semelhantes às do que trabalham em navios de transporte marítimo tradicional. Os marítimos dos navios de serviços devem reger-se pela mesma legislação laboral e o mesmo quadro social que os outros marítimos. Os navios de serviços têm de ser navios de mar e obrigatoriamente submetidos aos mesmos controlos técnicos e de segurança que os navios utilizados no transporte marítimo.
([110]) Ver ponto 2 do anexo da presente decisão.
([111]) Ver, em particular, a secção 4.2.1.6 e a nota de rodapé 2 do quadro 2 da presente decisão.
([112]) Ver considerando 50 da decisão de início do procedimento.
([113]) Ver considerando 252 da presente decisão.
([114]) Decisão da Comissão, de 19 de março de 2003, considerandos 65 a 72 (JO C 145 de 21.6.2003, p. 4).

(259) Consequentemente, a Comissão conclui que a aplicação do regime de imposto sobre a tonelagem às plataformas petrolíferas não é consentânea com as Orientações relativas aos transportes marítimos.

7.2.1.2. Rendimentos dos navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem sujeitos ao imposto sobre a tonelagem

Receitas de afretamento em casco nu

(260) Na decisão de início do procedimento ([115]), a Comissão tinha dúvidas quanto à inexistência de restrições legais relativas às receitas do afretamento em casco nu.

(261) A Comissão considera que, embora o afretamento em casco nu seja, regra geral, uma atividade económica legítima, não deve ser elegível para efeitos de tratamento fiscal preferencial. Em decisões anteriores ([116]), a Comissão entendeu que não se pode considerar que os locadores de navios que se dedicam exclusivamente a essa atividade prestam serviços de transporte marítimo, pelo que não devem beneficiar do regime de imposto sobre a tonelagem.

(262) A Comissão considera que o princípio supramencionado deve ser aplicável não apenas aos contratos de afretamento em casco nu celebrados com companhias de navegação, mas também aos utilizadores finais do setor dos navios de recreio. A forma como é tratado o afretamento em casco nu não deve variar em função do tipo de fretador, uma vez que o requisito essencial previsto nas Orientações relativas aos transportes marítimos se prende com a prestação, pelo beneficiário, de serviços de transporte marítimo, tal como definidos nos regulamentos do Conselho pertinentes.

(263) Todavia, a situação é diferente no contexto dos contratos intragrupo. As transações intragrupo no âmbito do afretamento em casco nu podem ser compatíveis com o mercado interno ao abrigo das Orientações relativas aos transportes marítimos, dado que o beneficiário realiza a atividade de transporte marítimo enquanto grupo, mas através de uma estrutura de locação intragrupo. O facto de o beneficiário do imposto sobre a tonelagem desejar ter: i) uma entidade jurídica que efetue o transporte marítimo e seja proprietária do navio, ou ii) duas entidades jurídicas, sendo que a primeira efetua o transporte marítimo e a segunda é proprietária do navio e o aluga à primeira (por exemplo, por razões financeiras), não deve, regra geral, ser relevante para efeitos de aplicação das Orientações relativas aos transportes marítimos. Neste contexto, a Comissão observa que as transações intragrupo efetuadas no âmbito do afretamento em casco nu foram aceites sem reservas na Decisão da Comissão relativa ao imposto sobre a tonelagem irlandês ([117]). A Comissão observa que o afretamento em casco nu intragrupo é consentâneo com as Orientações relativas aos transportes marítimos, uma vez que o objetivo de «preservar e melhorar o know-how marítimo, bem como salvaguardar e promover o emprego dos marítimos europeus» e de «contribuir para a consolidação do setor marítimo estabelecido nos Estados-Membros, mantendo simultaneamente uma frota globalmente competitiva nos mercados mundiais» continua a ser garantido.

(264) Para além das transações intragrupo, a Comissão pode admitir uma certa margem de flexibilidade a favor de companhias de navegação genuínas ou empresas equiparadas ([118]), desde que cumpridas todas as seguintes condições ([119]):

a) As atividades de afretamento em casco nu têm de estar relacionadas com um excesso de capacidade temporário, por um período de até três anos;

b) As atividades de afretamento em casco nu têm de estar limitadas a um período máximo de três anos;

c) O excesso de capacidade temporário tem de estar relacionado com os próprios serviços de navegação da organização de navegação do beneficiário, ou seja, o excesso de capacidade especificamente adquirido (comprado ou fretado) para fins de afretamento não é elegível para efeitos de imposto sobre a tonelagem; e

([115]) Ver considerando 58 da decisão de início do procedimento.
([116]) Ver, em particular, Decisão 2014/200/UE da Comissão, de 17 de julho de 2013, relativa ao auxílio estatal SA.21233 C/2011 (ex NN/ /11, ex CP 137/06) concedido por Espanha, Regime fiscal aplicável a certos acordos de locação financeira também conhecido por Sistema de arrendamento fiscal espanhol (JO L 114 de 16.4.2014, p. 1); Decisão da Comissão, de 20 de dezembro de 2011, relativa ao processo N448/2010 referente ao imposto sobre a tonelagem finlandês, considerando 32 (JO C 220 de 25.7.2012, p. 1); Decisão da Comissão, de 1 de abril de 2015, relativa ao processo de auxílio estatal 37912, referente ao imposto sobre a tonelagem croata, considerando 86-F (JO C 142 de 22.4.2016, p. 6).
([117]) Decisão da Comissão, de 11 de dezembro de 2002, relativa ao processo N 504/02 (JO C 15 de 22.1.2003, p. 5), considerandos 17 a 24.
([118]) Designadamente, empresas que explorem navios de assentamento de cabos, de assentamento de condutas, navios-guindaste e de investigação, bem como navios de salvamento no mar e de assistência marítima no alto-mar.
([119]) Ver, *inter alia*, Decisão da Comissão no processo referente ao imposto sobre a tonelagem finlandês, considerando 32; no processo referente ao imposto sobre a tonelagem irlandês, considerando 28, e no processo referente ao imposto sobre a tonelagem croata, considerando 86 e nota de rodapé 23.

d) A proporção da capacidade de afretamento em casco nu não pode exceder a percentagem máxima da frota da organização de navegação abrangida pelo regime de imposto sobre a tonelagem, que não pode ser superior a 50 %. A Comissão considera que, se mais de 50 % da frota do beneficiário do imposto sobre a tonelagem for fretada em casco nu, essa atividade não será classificada como «atividade auxiliar». Por outro lado, não seria adequado fixar um limiar máximo mais baixo, uma vez que tal poderia discriminar os pequenos operadores.

(265) Uma vez que a legislação aplicável em Malta não exclui os locadores de navios que se dedicam exclusivamente a essa atividade do regime de imposto sobre a tonelagem, essa legislação não é compatível com as Orientações relativas aos transportes marítimos.

Navios de cruzeiro e receitas acessórias

(266) Na decisão de início do procedimento ([120]), a Comissão observou que os operadores de navios de cruzeiro ofereciam serviços de casino, de spa, de entretenimento e outros. A Comissão suspeitou que esses serviços pudessem constituir a principal atividade e a principal fonte de lucros dos navios de cruzeiro. Consequentemente, a Comissão tinha dúvidas sobre a questão de saber em que medida podiam os navios de cruzeiro ser abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem.

(267) Além disso, a Comissão observou, na decisão de início do procedimento ([121]), que os atos jurídicos malteses não forneciam qualquer orientação precisa sobre que tipos de atividades podiam ser abrangidos pelo imposto sobre a tonelagem a título de atividades auxiliares. São, porém, necessárias restrições claras para garantir que os beneficiários do imposto sobre a tonelagem continuem a ser prestadores genuínos de serviços de transporte marítimo.

(268) No âmbito do processo referente ao imposto sobre a tonelagem cipriota ([122]), a Comissão considerou que em relação ao transporte de passageiros por mar, também «todas as atividades de hotelaria, restauração, entretenimento e venda a retalho a bordo de um navio que satisfaça os requisitos» são elegíveis, «desde que esses serviços sejam prestados a título de atividades auxiliares da atividade de transporte de passageiros por mar do referido navio e todos os seus produtos sejam consumidos ou utilizados a bordo do mesmo». No âmbito do processo referente ao imposto sobre a tonelagem do Reino Unido ([123]), a Comissão considerou igualmente elegíveis «os serviços ou equipamentos oferecidos, em acréscimo às atividades principais, mas que constituem parte integrante do pacote completo oferecido aos clientes, desde que fosse pouco provável que gerassem lucro se aplicadas as regras normais de tributação». No âmbito do processo relativo ao imposto sobre a tonelagem belga ([124]), a Comissão proibiu que as receitas resultantes da venda de produtos não destinados a serem consumidos a bordo, como os artigos de luxo ([125]), e dos jogos a dinheiro e casinos, bem como as receitas de excursões em terra ([126]), beneficiassem do imposto sobre a tonelagem.

(269) A Comissão remete igualmente para a sua Decisão no âmbito do processo referente ao imposto sobre a tonelagem finlandês ([127]) e ao processo referente ao imposto sobre a tonelagem lituano ([128]), em que aceita que as operações portuárias terminais, designadamente serviços de embarque/desembarque de passageiros e serviços de carga/descarga, bem como atividades administrativas e de seguros em estreita relação com o transporte de passageiros ou mercadorias, possam ser abrangidas pelo imposto sobre a tonelagem. Além disso, na Decisão no processo referente ao imposto sobre a tonelagem belga, a Comissão aceitou que as receitas de investimentos a curto prazo do capital de exploração resultam da gestão financeira corrente e que, por conseguinte, podem ser sujeitas ao imposto sobre a tonelagem se estiverem relacionadas com o capital circulante normal da organização de navegação associado ao prosseguimento de atividades elegíveis ([129]).

(270) Atendendo à prática decisória acima mencionada e reconhecendo que seria contraproducente estabelecer uma lista definitiva de serviços que podem ser abrangidos pelo imposto sobre a tonelagem a título de serviços auxiliares, a Comissão considera que são necessárias algumas restrições que garantam que os beneficiários do imposto sobre a tonelagem continuam a ser prestadores genuínos de serviços de transporte marítimo. O princípio seguido é o de que as receitas de navios elegíveis devem ser maioritariamente constituídas pelas receitas principais do transporte marítimo.

([120]) Ver considerando 50 da decisão de início do procedimento.
([121]) Ver considerando 63 da decisão de início do procedimento.
([122]) Decisão da Comissão, de 24 de março de 2010, relativa ao processo de auxílio estatal 30338, considerando 26 (JO C 144 de 3.6.2010, p. 28).
([123]) Decisão da Comissão, de 12 de julho de 2000, relativa ao processo de auxílio estatal 15810 (JO C 258 de 9.9.2000, p. 3).
([124]) Decisão 2005/417/CE da Comissão, de 30 de junho de 2004, relativa a uma série de medidas fiscais que a Bélgica tenciona executar a favor do transporte marítimo (JO L 150 de 10.6.2005, p. 1), considerando 47.
([125]) Exceto álcool, tabaco e perfumes.
([126]) Serviços adquiridos.
([127]) Nota de rodapé acima 116, considerandos 9 e 31.
([128]) Decisão da Comissão, de 24 de abril de 2017, relativa ao processo de auxílio estatal 45764, considerando 9 (JO C 219 de 7.7.2017, p. 4).
([129]) Nota de rodapé acima 114, considerandos 139 a 141.

(271) As receitas principais são as receitas da venda de títulos de transporte ou as taxas aplicadas ao transporte de carga e, no caso do transporte de passageiros, o aluguer de cabines, no contexto da viagem marítima, e a venda de alimentos e bebidas para consumo imediato a bordo. As receitas acessórias são outros tipos de receitas frequentemente previstas a bordo (em especial, no caso do transporte de passageiros) e que não são excessivamente suscetíveis de falsear a concorrência com os prestadores situados em terra, que são tributados de acordo com as regras gerais de tributação. Serão exemplos de serviços auxiliares a locação de painéis publicitários a bordo; a venda de bens e a prestação de serviços habitualmente oferecidos em navios de passageiros, incluindo *spa*, serviços de cabeleireiro, jogos a dinheiro e outros serviços de entretenimento; o aluguer de instalações do navio a operadores comerciais e de serviços; a intermediação no fornecimento de excursões locais, etc. A Comissão considera que as receitas principais devem cobrir sempre mais de 50 % do total das receitas brutas do navio (principais e acessórias).

(272) Dentro do mesmo espírito, as distorções da concorrência com serviços em terra devem ser limitadas. Para tal será necessário, entre outras coisas, que, por exemplo, os serviços em terra, como as excursões locais ou o trajeto de transporte rodoviário incluído no pacote global de serviços, sejam adquiridos a empresas independentes ou a um preço de plena concorrência às entidades do mesmo grupo, que estão sujeitas a uma tributação normal dos rendimentos.

(273) Da mesma forma, a celebração de contratos que não sejam usuais no setor dos transportes marítimos, designadamente a aquisição de viaturas, animais ou bens, não deve estar abrangida pelo imposto sobre a tonelagem. Estas receitas não estão de forma alguma relacionadas com o transporte marítimo e, por conseguinte, nunca devem ser elegíveis para efeitos de imposto sobre a tonelagem, nem a título de receitas principais, nem a título de receitas acessórias.

(274) Dado que o regime de imposto sobre a tonelagem maltês não prevê disposições claras sobre o âmbito de aplicação das atividades auxiliares e sobre em que medida estas podem beneficiar do imposto sobre a tonelagem, não oferece garantias de que só as receitas acessórias de companhias de navegação genuínas são sujeitas a imposto sobre a tonelagem. Assim sendo, este aspeto do regime de imposto sobre a tonelagem maltês é incompatível com as Orientações relativas aos transportes marítimos.

7.2.1.3. O nível de imposto sobre a tonelagem

(275) O penúltimo parágrafo da secção 3.1 das Orientações relativas aos transportes marítimos estabelece que, a fim de preservar um justo equilíbrio entre as taxas de imposto sobre a tonelagem, a Comissão só aprovará os regimes que, para uma mesma tonelagem, dão origem a uma carga fiscal bastante próxima da dos regimes já aprovados.

(276) A Comissão observa que o método de cálculo da taxa de imposto sobre a tonelagem de Malta difere do aplicado pela maioria dos Estados-Membros. A maior parte dos Estados-Membros fixa o chamado «lucro teórico» para as diferentes categorias de navios com base na respetiva tonelagem, aplicando-lhe, então, o imposto nacional sobre o rendimento das sociedades. A Comissão admite a possibilidade de recorrer a diferentes metodologias de cálculo do imposto sobre a tonelagem, desde que, no final, a carga fiscal para um determinado navio não seja inferior à aceite pela Comissão até ao momento.

(277) A comparação entre as taxas de imposto sobre a tonelagem aplicáveis em Malta e as taxas aplicáveis noutros Estados-Membros (em euros) é apresentada nos considerandos 106 a 114. A Comissão observa que o nível máximo de tributação previsto para as empresas de Malta equivale à taxa média aplicável no resto da União.

(278) O regime maltês inclui uma redução da taxa aplicável a navios com menos de dez anos. Malta afirmou que esta medida visa incentivar a utilização de navios mais eficientes e respeitadores do ambiente, em conformidade com os objetivos estabelecidos na secção 2.2 das Orientações relativas aos transportes marítimos. O regime de imposto sobre a tonelagem maltês institui taxas mais elevadas para navios com mais de 15 anos.

(279) Os números fornecidos por Malta para efeitos de comparação com as taxas de imposto sobre a tonelagem aplicadas noutros Estados-Membros só têm em conta a taxa normal prevista na lei da marinha mercante, não ajustada à idade do navio, o que não é suficiente para permitir uma comparação direta, uma vez que também pressupõem um elevado número de dias de inatividade e reparação para descrever as taxas dos outros Estados-Membros. No entanto, analisando a taxa mais baixa aplicável em Malta, para um navio novo, as taxas reduzidas aplicáveis continuam a exceder as previstas pela Polónia para um navio utilizado 359 dias por ano (98 %) ou menos.

(280) A Comissão observa que a redução até 75 % e a possibilidade de redução/isenção por decisão discricionária do ministro referida nos considerandos 71 a 73 da decisão de início do procedimento não estão relacionadas com o imposto sobre a tonelagem ao abrigo do regime, mas sim com o termo (falacioso) de imposto sobre a tonelagem que é devido aquando do registo do navio. O compromisso assumido por Malta de alterar a legislação da tributação com base na tonelagem para evitar a utilização ambígua do termo «imposto sobre a tonelagem» deixará este ponto claro no futuro.

(281) Com base nas informações fornecidas pelas autoridades maltesas relativamente às taxas de imposto sobre a tonelagem aplicáveis e nos cálculos realizados pela Comissão, as taxas de imposto sobre a tonelagem aplicadas em Malta não são, aparentemente, mais baixas do que as aceites pela Comissão até ao momento. Por conseguinte, a Comissão conclui que a taxa de imposto sobre a tonelagem de Malta cumpre as disposições da secção 3.1 das Orientações relativas aos transportes marítimos.

7.2.1.4. As condições em matéria de vínculo com o pavilhão

(282) Na decisão de início do procedimento, a Comissão considerou que as condições em matéria de vínculo com o pavilhão previstas na legislação maltesa eram menos estritas do que o exigido nas Orientações relativas aos transportes marítimos ([130]).

(283) De acordo com a secção 3.1 das Orientações relativas aos transportes marítimos, os proprietários de navios que registem alguns dos seus navios fora do EEE podem continuar a beneficiar de um regime de imposto sobre a tonelagem do EEE, se a quota-parte de tonelagem da frota sob pavilhão do EEE for superior a 60 %. Se a tonelagem da frota sob pavilhão do EEE for inferior a 60 %, podem continuar a registar outros navios fora do EEE, se i) a quota-parte de tonelagem da frota sob pavilhão do EEE não tiver diminuído desde 17 de janeiro de 2004 ou ii) a quota-parte total sob pavilhão do EEE de todos os navios sujeitos a imposto no Estado-Membro em causa não tiver diminuído nos três últimos anos.

(284) Todavia, o regime de imposto sobre a tonelagem maltês não garante o respeito das condições descritas no considerando 283. Em particular, um beneficiário pode continuar a beneficiar do regime de imposto sobre a tonelagem maltês, se não tiver reduzido a percentagem de frota com imposto sobre a tonelagem sob pavilhão do EEE durante um período de três anos ([131]). Além disso, um beneficiário pode continuar a beneficiar do regime de imposto sobre a tonelagem maltês, contanto que simplesmente se comprometa a aumentar ou manter a percentagem de frota com imposto sobre a tonelagem sob pavilhão do EEE ([132]). Por conseguinte, a Comissão considera que o regime de imposto sobre a tonelagem não contém salvaguardas suficientes para garantir que as companhias abrangidas pelo imposto sobre a tonelagem que também possuam, nas suas frotas, navios sem pavilhão do EEE aumentem ou mantenham a quota-parte de tonelagem da frota sob pavilhão do EEE e que, consequentemente, a quota-parte de tonelagem sob pavilhão do EEE se mantém em níveis satisfatórios. Neste contexto, o regime de imposto sobre a tonelagem não é consentâneo com as Orientações relativas aos transportes marítimos e, por conseguinte, é incompatível com o mercado interno ([133]).

7.2.1.5. Afretamento a tempo/viagem

(285) Na decisão de início do procedimento ([134]), a Comissão manifestou dúvidas quanto à elegibilidade, em grande medida irrestrita, dos fretadores a tempo e empresas similares que podiam beneficiar do imposto sobre a tonelagem. A Comissão considerou que isso não era consentâneo com os objetivos das Orientações relativas aos transportes marítimos.

(286) As Orientações relativas aos transportes marítimos, tal como interpretadas pela Comissão nas suas decisões anteriores, permitem que os fretadores a viagem/tempo e os operadores comerciais de navios similares beneficiem do imposto sobre a tonelagem em determinadas condições. A Comissão considera que essas empresas só podem beneficiar do imposto sobre a tonelagem se contribuírem para a consecução de um objetivo das Orientações relativas aos transportes marítimos, nomeadamente para o desenvolvimento de pavilhão da UE ou para preservar o *know-how* da UE ou uma combinação de ambos. Tal acontece, por exemplo, se, além de navios fretados a tempo/viagem equipados e tripulados por outras empresas, o beneficiário do imposto sobre a tonelagem possuir na sua frota navios por cuja gestão técnica e da tripulação é responsável e desde que esses navios

([130]) Ver considerandos 76 a 79 da decisão de início do procedimento.
([131]) Ver alínea c) do considerando 24 da presente decisão.
([132]) Ver considerando 25 da presente decisão.
([133]) O facto de, na prática, as condições poderem ter sido cumpridas é uma matéria pertinente no âmbito da obrigação de recuperação (ver secção 7.3 da presente decisão).
([134]) Ver considerando 58 da decisão de início do procedimento.

constituam pelo menos 20 % do total da frota sujeita a imposto sobre a tonelagem ([135]). Outra possibilidade é a de que a quota-parte de navios sem pavilhão do EEE e que sejam fretados a tempo/viagem não exceda 75 % da frota do beneficiário abrangida pelo imposto sobre a tonelagem ([136]). É ainda possível que os Estados-Membros exijam que pelo menos 25 % da totalidade da frota do beneficiário arvore pavilhão do EEE ([137]). Em todos os casos referidos, o beneficiário do imposto sobre a tonelagem fica obrigado a manter/aumentar a quota-parte de tonelagem da sua frota sob pavilhão do EEE (navios próprios ou fretados em casco nu).

(287) O regime maltês não impõe nenhuma das condições referidas no considerando 286. Consequentemente, a Comissão conclui que o quadro jurídico relativo aos operadores comerciais que prestam serviços de transportes com navios totalmente equipados e tripulados de outras companhias não é consentâneo com as Orientações relativas aos transportes marítimos.

7.2.1.6. Medidas de delimitação

(288) O capítulo 3.1 das Orientações relativas aos transportes marítimos exige que sejam eliminadas as interferências entre atividades elegíveis e não elegíveis. Os regulamentos fiscais impõem às organizações de navegação licenciadas a obrigação de manterem uma contabilidade separada que distinga os rendimentos e ganhos provenientes de atividades de transporte marítimo dos de outras fontes de rendimento.

(289) As regras de dedutibilidade das despesas constante da lei do imposto sobre o rendimento requerem a existência de uma ligação direta entre uma despesa e o rendimento que gera. O artigo 14.º, n.º 1, da lei do imposto sobre o rendimento só autoriza a dedução de uma despesa se «esta for incorrida integral e exclusivamente no âmbito da produção do rendimento». Por conseguinte, não é possível requerer deduções por despesas incorridas na realização de lucros isentos (incluindo lucros sujeitos ao imposto sobre a tonelagem) face a outros tipos de rendimentos tributáveis.

(290) Uma organização de navegação licenciada que obtenha benefícios através do regime de imposto sobre a tonelagem é obrigada a apresentar uma declaração fiscal anual que distinga os rendimentos elegíveis dos não elegíveis. As perdas resultantes de atividades sujeitas ao imposto sobre o rendimento não podem ser compensadas no imposto sobre a tonelagem devido.

(291) Todas as organizações de navegação licenciadas são obrigadas a elaborar demonstrações financeiras em conformidade com as Normas Internacionais de Relato Financeiro aprovadas pela União e a submetê-las à auditoria de um revisor oficial de contas.

(292) Uma organização de navegação não pode optar por ser ou não abrangida pelo regime de imposto sobre a tonelagem maltês em função de ter lucros tributáveis ou perdas. A não ser que uma organização de navegação licenciada decida em contrário, é abrangida pelo âmbito de aplicação do regime de imposto sobre a tonelagem. Se a organização optar por ser excluída, essa decisão é irrevogável ([138]). Consequentemente, nenhuma organização/grupo de navegação maltês tem parte dos seus navios abrangida pelo regime de imposto sobre a tonelagem e outra parte abrangida pelo regime de imposto sobre o rendimento.

(293) O artigo 51.º da lei do imposto sobre o rendimento inclui uma vasta gama de disposições antiabuso que têm por objetivo neutralizar acordos e regimes artificiais que visem a obtenção de benefícios fiscais injustificados. Esta regra geral antiabuso segue a Recomendação da Comissão, de 6 de dezembro de 2012, relativa ao planeamento fiscal agressivo.

(294) As medidas antiabuso são acompanhadas de sanções, impostas em caso de infração. Assim, nesses casos, além do pagamento do imposto devido, são aplicados juros a uma taxa de 0,54 % ao mês (ou seja, 6,48 % ao ano), juntamente com sanções suplementares a uma taxa que pode ascender a 1,5 % ao mês (ou seja, 18 % ao ano) sobre esse imposto não pago.

(295) A Comissão regista também, com agrado, que a preocupação expressa na decisão de início do procedimento relativamente ao âmbito de aplicação excessivamente vasto das atividades ([139]) e organizações elegíveis tenha sido tratada por Malta nos compromissos assumidos.

([135]) Decisão da Comissão no processo referente ao imposto sobre a tonelagem lituano, considerando 36.
([136]) Decisão da Comissão, de 13 de maio de 2003, no processo referente ao imposto sobre a tonelagem francês N737/2002, considerando 35 (JO C 38 de 12.2.2004, p. 4); decisão da Comissão no processo referente ao imposto sobre a tonelagem lituano, considerando 37.
([137]) Decisão (UE) 2015/667, considerando 42.
([138]) Artigo 6.º dos regulamentos fiscais.
([139]) Ver considerando 85 da decisão de início do procedimento.

(296) A Comissão conclui que, em Malta, as medidas de delimitação são sólidas, cumprem as exigências das Orientações relativas aos transportes marítimos e que as dúvidas levantadas sobre esta matéria foram, por conseguinte, dissipadas.

7.2.1.7. A isenção de tributação de mais-valias da venda ou transferência de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem

(297) Conforme estabelecido na secção 7.1.3, a isenção de tributação de mais-valias da venda ou transferência de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem constitui um auxílio.

(298) O artigo 3.º, n.º 1, alínea b), dos regulamentos fiscais isenta de imposto as mais-valias da venda ou transferência de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem ([140]). A Comissão reconhece a isenção de tributação das mais-valias da venda ou transferência de navios elegíveis adquiridos e vendidos enquanto estavam legalmente abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem ([141]). No que respeita aos navios adquiridos antes da inclusão do beneficiário no regime de imposto sobre a tonelagem, essa isenção só seria aceitável dentro dos limites do nível máximo de auxílio estabelecido na secção 11 das Orientações relativas aos transportes marítimos. As mais-valias da venda de navios sobredepreciados (que ocorra antes da inclusão no regime de imposto sobre a tonelagem) têm de ser tidas em conta para efeitos de cálculo do limite máximo de auxílio. Tal significa que, no caso dos navios adquiridos antes da inclusão no regime de imposto sobre a tonelagem, as obrigações fiscais ocultas, decorrentes da sobredepreciação, têm de ser liquidadas à data da inclusão no regime, exceto se puderem ser concertadas com o limite máximo de auxílio ao longo de um período de dez anos. Estas obrigações fiscais ocultas deveriam normalmente ser determinadas com base na diferença entre o valor de mercado e o valor fiscal do navio à data da inclusão no regime de imposto sobre a tonelagem.

(299) Dada a redação atualmente demasiado vasta do artigo 85.º-A da lei da marinha mercante, que permite declarar qualquer navio como navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem (que pode, consequentemente, beneficiar da tributação com base na tonelagem), independentemente das operações em que seja utilizado, e a falta de regras que permitam combater a potencial sobredepreciação de um navio adquirido antes de ser incluído no regime de imposto sobre a tonelagem, a Comissão considera que os textos legais malteses não limitam a isenção de tributação das mais-valias da venda ou transferência de navios de uma forma adequada, nem em termos de montantes, nem em termos de beneficiários. Uma isenção geral como a prevista no regime maltês não satisfaz os requisitos de compatibilidade.

(300) A Comissão conclui que, na sua redação atual, a isenção de tributação de mais-valias da venda ou transferência de navios é incompatível com as regras do mercado interno, uma vez que se estende a navios que tenham sido depreciados enquanto sujeitos às regras do imposto sobre os rendimentos antes de serem transferidos para o regime de imposto sobre a tonelagem. Por conseguinte, a isenção constitui um auxílio ilegal e incompatível. Assim sendo, compete alterar a disposição correspondente.

7.2.1.8. Conclusão

(301) Com base no acima referido, a Comissão conclui que os seguintes aspetos do regime de imposto sobre a tonelagem maltês são incompatíveis com as Orientações relativas aos transportes marítimos: a elegibilidade de atividades «de outro modo estabelecidas», a elegibilidade dos batelões sem propulsão própria, as condições de elegibilidade dos rebocadores e dragas, a elegibilidade dos navios de pesca e das plataformas petrolíferas, a isenção de tributação de mais-valias da venda ou transferência de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem e a ausência de salvaguardas relativas ao afretamento em casco nu, às receitas acessórias, ao vínculo com um pavilhão do EEE e ao afretamento a tempo/viagem. Por essas razões, o regime de imposto sobre a tonelagem maltês é incompatível com o mercado interno.

(302) No entanto, estes aspetos incompatíveis podem ser resolvidos no futuro através da execução dos compromissos assumidos por Malta que figuram em anexo, nomeadamente nos pontos 1, 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 14, 15, 20, 21 e 22. Por conseguinte, sob reserva da execução dos compromissos constantes do anexo no prazo de três meses, o regime de imposto sobre a tonelagem maltês tornar-se-á compatível a partir da data de tal execução plena.

([140]) Ver considerando 14.

([141]) Ver, por exemplo, as decisões da Comissão no processo referente ao imposto sobre a tonelagem finlandês, considerando 38; no processo referente ao imposto sobre a tonelagem croata, considerandos 50 a 53 e 113; e no processo referente ao imposto sobre a tonelagem italiano, considerandos 28 a 33 e 64 a 66.

7.2.2. *Isenção de tributação de mais-valias relativas a ações de companhias de navegação*

(303) Conforme estabelecido na secção 7.1.3, a isenção de tributação de mais-valias relativas a ações de companhias de navegação aplicável a residentes malteses constitui um auxílio.

(304) A compra e venda de ações de companhias de navegação faz parte da atividade de investimento (que não é elegível para efeitos de imposto sobre a tonelagem em conformidade com as Orientações relativas aos transportes marítimos ([142])) e não da atividade de transporte marítimo. As Orientações relativas aos transportes marítimos indicam claramente que os Estados-Membros devem manter «níveis de fiscalidade normais […] relativamente […] à remuneração pessoal dos acionistas e diretores». Esta regra é necessária para garantir que o auxílio compatível incida na atividade que precisa de apoio e para limitar, tanto quanto possível, a distorção da concorrência noutros setores. Caso contrário, os acionistas de empresas que recebam auxílios compatíveis também teriam direito a isenções fiscais (tal como os possíveis acionistas desses acionistas). Todavia, tal multiplicaria até níveis imprevisivelmente elevados o montante de auxílio inicialmente autorizado para uma empresa específica de um dado setor, pelo que, no final, múltiplos setores da economia poderiam ser «contaminados» por esse auxílio (de acordo com as atividades dos acionistas beneficiários). Um resultado desta natureza iria contra a eficácia das regras em matéria de auxílios estatais e também contra o princípio da proibição do auxílio estatal, que exige que as exceções (auxílios compatíveis) sejam aplicadas de maneira restritiva e bem direcionada.

(305) A Comissão conclui que a isenção de tributação de mais-valias relativas a ações de companhias de navegação em benefício de residentes malteses é incompatível com as regras do mercado interno. Por conseguinte, a isenção constitui um auxílio ilegal e incompatível, que tem de ser suprimido. A Comissão regista, com agrado, que as autoridades maltesas se comprometeram a suprimir essa isenção no ponto 16 dos compromissos em anexo.

7.2.3. *Isenção de tributação de juros ou outros rendimentos em relação ao financiamento de companhias de navegação ou de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem*

(306) Conforme estabelecido no considerando 212, o artigo 3.º, n.º 2, dos regulamentos fiscais constitui um auxílio às instituições financeiras.

(307) O âmbito das Orientações relativas aos transportes marítimos e, consequentemente, o benefício do imposto sobre a tonelagem limitam-se ao «transporte por mar de passageiros e mercadorias». Tal não inclui instituições financeiras que concedam empréstimos, emitam garantias ou títulos relativos à propriedade, à gestão, à administração ou à exploração do navio, conforme admitido no artigo 3.º, n.º 2, dos regulamentos fiscais.

(308) Como tal, a isenção em análise não tem fundamentos de compatibilidade ao abrigo das Orientações relativas aos transportes marítimos. Malta não apresentou qualquer outra lógica de compatibilidade com base no artigo 107.º, n.º 2 ou n.º 3, do TFUE. A Comissão não entende que a isenção em análise possa ser considerada compatível ao abrigo de qualquer fundamento de compatibilidade do Tratado.

(309) A Comissão conclui que as atuais condições do regime em relação às instituições financeiras são incompatíveis com as Orientações relativas aos transportes marítimos e que, por conseguinte, constituem um auxílio ilegal e incompatível, que tem de ser suprimido. A Comissão regista, com agrado, que as autoridades maltesas se comprometeram a suprimir essa isenção no ponto 3 dos compromissos em anexo.

7.2.4. *Isenção de certos impostos sobre documentos e transmissões*

(310) Embora as isenções do imposto sobre documentos e transmissões possam ser potencialmente aceites nos casos em que o beneficiário direto é uma companhia de navegação genuína, desde que não excedam o limite máximo de auxílio estabelecido na secção 11 das Orientações relativas aos transportes marítimos, a atual isenção poderia eventualmente beneficiar empresas que não se dediquem ao transporte marítimo. Além disso, não existe um mecanismo que garanta o respeito da secção 11 das Orientações relativas aos transportes marítimos.

(311) Malta não invocou fundamentos para justificar a compatibilidade da medida e, na sua versão atual, a Comissão também não os identifica.

([142]) Ver secção 3.1 das Orientações relativas aos transportes marítimos.

(312) A Comissão conclui que a isenção de certos impostos sobre documentos e transmissões referentes a transações de títulos negociáveis relativos a organizações de navegação em benefício de residentes malteses é incompatível com as regras do mercado interno. Por conseguinte, a isenção constitui um auxílio ilegal e incompatível, que tem de ser suprimido. A Comissão regista, com agrado, que as autoridades maltesas se comprometeram a suprimir essa isenção no ponto 17 dos compromissos em anexo.

7.2.5. *Isenção de pagamento de taxas por decisão discricionária ministerial*

(313) A legislação em vigor não limita adequadamente o recurso à decisão discricionária ministerial para isentar navios do pagamento de taxas ao abrigo dos regulamentos fiscais às ações com fins humanitários ou filantrópicos, conforme pretendido pelas autoridades maltesas.

(314) Malta não invocou fundamentos para justificar a compatibilidade da medida e, na sua versão atual, a Comissão também não os identifica.

(315) A Comissão conclui que a possibilidade de isentar navios por decisão discricionária ministerial é incompatível com as regras do mercado interno. Por conseguinte, a possibilidade de isenção constitui um auxílio ilegal e incompatível, que tem de ser suprimido. A Comissão regista, com agrado, que as autoridades maltesas se comprometeram, no ponto 19 dos compromissos em anexo, a emitir orientações que garantam que o poder discricionário ministerial só seja exercido em caso de ações com fins humanitários e filantrópicos, que não envolvam a oferta de bens e serviços num mercado.

7.2.6. *Limite máximo de auxílio*

(316) No que respeita ao limite máximo de auxílio, a secção 11, segundo parágrafo, das Orientações relativas aos transportes marítimos estabelece um nível máximo de auxílio, a fim de impedir a acumulação dos auxílios a níveis desproporcionados em relação aos objetivos que impõem os interesses comuns da Comunidade, o que poderia conduzir a uma corrida aos subsídios entre os Estados-Membros. O total de auxílio ([143]) em benefício das companhias de navegação não pode conceder vantagens superiores ao benefício que representa uma redução a zero dos encargos fiscais e sociais aplicáveis aos marítimos e a redução do nível de imposto sobre o rendimento das sociedades com atividades no domínio dos transportes marítimos, especificado na secção 3.1, penúltimo parágrafo, das Orientações relativas aos transportes marítimos.

(317) Malta forneceu informações fiáveis de que o limite máximo sempre foi respeitado e comprometeu-se a garantir a sua monitorização no futuro. Para complementar, comprometeu-se a exigir que os beneficiários do imposto sobre a tonelagem entreguem anualmente declarações obrigatórias de conformidade com o limite máximo de auxílio. Além disso, Malta comprometeu-se a introduzir uma disposição formal sobre o controlo do limite máximo de auxílio no ponto 12 dos compromissos em anexo.

7.3. **Recuperação**

7.3.1. *Classificação do auxílio como novo/existente, expectativas legítimas e segurança jurídica*

(318) O artigo 22.º e o anexo IV (secção 3) do Ato de Adesão ([144]) preveem que, no que se refere ao setor dos transportes, os auxílios sejam considerados auxílios existentes, na aceção do artigo 88.º, n.º 1, do Tratado, até ao final do terceiro ano a contar da data da adesão, desde que sejam comunicados à Comissão no prazo de quatro meses a contar da data da adesão.

([143]) Exceto auxílio à formação, auxílio à reestruturação, auxílios relacionados com obrigações de serviço público e auxílio ao arranque de empresas que prestam novos serviços de transporte marítimo de curta distância.

([144]) Ato relativo às condições de adesão da República Checa, da República da Estónia, da República de Chipre, da República da Letónia, da República da Lituânia, da República da Hungria, da República de Malta, da República da Polónia, da República da Eslovénia e da República Eslovaca e às adaptações dos Tratados em que se funda a União Europeia («Ato de Adesão») (JO L 236 de 23.9.2003, p. 33). Relativamente ao argumento de Malta de que o regime de imposto sobre a tonelagem e as medidas conexas terão sido estabelecidos em 1973, basta sublinhar que o anexo IV, secção 3, ponto 1, alínea a), do Ato de Adesão não se aplica aos auxílios ao setor dos transportes.

(319) Aquando da sua adesão, Malta declarou à Comissão que o regime de imposto sobre a tonelagem maltês era consentâneo com as regras então em vigor e deu garantias de respeito do vínculo com o pavilhão, mas não lhe apresentou informações pormenorizadas sobre o regime, em conformidade com as disposições do Tratado de Adesão, a fim de o estabelecer como auxílio existente. As conversações entre a Comissão e as autoridades maltesas em matéria de transportes decorreram em 19 de outubro de 2000 e 18 de setembro de 2001 e o breve debate sobre o imposto sobre a tonelagem ficou registado em ata e na posição negocial das autoridades maltesas ([145]). Na reunião da Conferência de Adesão de Malta à UE, realizada em 26 de outubro de 2001, acordou-se recomendar o encerramento provisório das negociações sobre o capítulo dos transportes da adesão, que incluía expressamente o auxílio estatal no setor dos transportes.

(320) A Comissão considera que Malta e os beneficiários não podem invocar nem as expectativas legítimas, nem a segurança jurídica no que respeita às medidas de auxílio que são objeto da presente decisão. A jurisprudência estabelece que não podem existir expectativas legítimas sobre a legalidade do auxílio a não ser que este tenha sido concedido no respeito pelo processo previsto pelo artigo 108.º do TFUE, visto que um operador económico diligente deve normalmente estar em condições de determinar se esse processo foi respeitado ([146]). No caso em apreço, é evidente que o processo de notificação estabelecido no artigo 108.º do TFUE e o processo previsto no Ato de Adesão não foram seguidos, pelo que não existem expectativas legítimas. Além disso, as conversações citadas por Malta ([147]) não permitem chegar à conclusão de que a Comissão teria dado garantias precisas, incondicionais e consistentes de que o regime de imposto sobre a tonelagem seria tratado como auxílio existente.

(321) Tendo em conta o acima referido, as medidas do processo em apreço não constituem um auxílio existente abrangido por uma das categorias previstas no artigo 1.º, alínea b), do Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho ([148]). Além disso, Malta e os beneficiários não podem invocar nem as expectativas legítimas, nem a segurança jurídica no que respeita às medidas de auxílio da presente decisão.

7.3.2. *O regime de imposto sobre a tonelagem*

7.3.2.1. Tipos de navios elegíveis

(322) As Regras de procedimento interno de 2012 determinam que os navios de pesca, os iates de recreio, as instalações *off-shore* fixas, incluindo as plataformas petrolíferas, as plataformas móveis, os rebocadores não destinados a navegação marítima, as cábreas flutuantes sem propulsão própria, os pontões, os navios cuja principal finalidade seja proporcionar um espaço de jogo a dinheiro e/ou navios de casino e navios similares, não são elegíveis para efeitos de isenção do imposto sobre os rendimentos e de tratamento como «navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem», uma vez que não são utilizados em «atividades de transporte marítimo» ([149]).

(323) A lista de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem fornecida por Malta e as explicações correspondentes demonstram que é também essa a forma como as regras têm sido efetivamente aplicadas e Malta confirma que, no período pertinente, nenhum navio deste tipo beneficiou do imposto sobre a tonelagem. As Regras de procedimento interno de 2012 clarificaram que tipos de navios não são considerados navios utilizados em atividades de transporte marítimo na aceção da lei da marinha mercante. As práticas anteriores seguidas desde 2004 não se desviaram destas regras. Por conseguinte, a Comissão conclui que os navios de pesca, os iates de recreio, as instalações *off-shore* fixas, incluindo as plataformas petrolíferas, as plataformas móveis, os rebocadores não destinados a navegação marítima, as cábreas flutuantes sem propulsão própria, os pontões, os navios cuja principal finalidade seja proporcionar um espaço de jogo a dinheiro e/ou os navios de casino, não terão beneficiado do regime de imposto sobre a tonelagem, embora, em teoria, isso fosse viável.

(324) Relativamente à possibilidade de, nos termos do artigo 85.º da lei da marinha mercante, serem elegíveis atividades de transporte marítimo «*de outro modo estabelecidas*», Malta confirmou que nunca foram emitidos regulamentos, normas, despachos ou instruções que visassem alargar a definição de atividades de transporte marítimo. Por conseguinte, a Comissão conclui que a definição de atividades de transporte marítimo não extrapolou as atividades de transporte internacional de mercadorias ou passageiros por mar.

([145]) Documentos de registo da adesão maltesa CONF-M 51/00 e CONF-M 65/01.
([146]) Ver processo C-24/95 *Alcan Deutschland* ECLI:UE:C:1997:163, n.º 25, e a jurisprudência aí citada.
([147]) Ver considerando 319 da presente decisão.
([148]) Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho, de 13 de julho de 2015, que estabelece as regras de execução do artigo 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (JO L 248 de 24.9.2015, p. 9); que substitui o Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (JO L 83 de 27.3.1999, p. 1).
([149]) Ver considerando 10 da presente decisão.

(325) Consequentemente, a Comissão conclui que, embora o âmbito de aplicação do regime fosse inaceitavelmente vasto, não foram concedidos auxílios que beneficiassem navios não elegíveis, pelo que não é exigível qualquer recuperação.

Rebocadores e dragas

(326) Embora Malta não tenha introduzido requisitos explícitos para rebocadores e dragas, as autoridades maltesas confirmaram que, entre 2004 e 2016, só conferiram o estatuto do regime de imposto sobre a tonelagem a navios cuja maior parte do período operacional tenha sido, comprovadamente, dedicado ao transporte internacional de mercadorias, de acordo com os parâmetros das Orientações relativas aos transportes marítimos. Em particular, os rebocadores que operam nos portos terão sido excluídos da aplicação do imposto sobre a tonelagem, que está limitado aos navios utilizados no transporte marítimo internacional.

(327) Tendo analisado as informações fornecidas por Malta, a Comissão observa que, no atinente às atividades de reboque, só foram aceites para efeitos de imposto sobre a tonelagem navios sob pavilhão do EEE e que a aplicação da tributação com base na tonelagem a esses navios durante o período em causa respeitou efetivamente as exigências das Orientações.

(328) Por conseguinte, a Comissão conclui que não é exigível qualquer recuperação.

7.3.2.2. Rendimentos sujeitos ao imposto sobre a tonelagem

Atividades auxiliares

(329) No que se refere às atividades auxiliares dos navios de cruzeiro, com base nas informações fornecidas por Malta, a Comissão regista, em primeiro lugar, que os lucros dos subcontratantes não foram considerados elegíveis para efeitos do regime de imposto sobre a tonelagem e, em segundo, que os serviços normalmente prestados a passageiros a bordo dos navios, bem como os serviços relacionados com excursões em terra, só beneficiaram do imposto sobre a tonelagem se adquiridos pela organização de navegação em condições de plena concorrência. Por conseguinte, a Comissão congratula-se com o facto de a interpretação, por Malta, de atividades de transporte marítimo ter assegurado que o âmbito de atividades que a Comissão aceitou no passado como receitas acessórias elegíveis para efeitos de imposto sobre a tonelagem fosse efetivamente respeitado.

(330) Além disso, a Comissão observa que, na prática, Malta iniciou conversações individuais com todos os proprietários/operadores de navios de cruzeiro que pretendiam ser abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem maltês, com vista a compreender o seu âmbito de atividade antes da sua inclusão no regime. Isto ofereceu um mecanismo que permitiu às autoridades maltesas garantir que os proprietários e operadores desses navios só obtinham benefícios do regime de imposto sobre a tonelagem se fosse caso disso. Embora não tivesse sido estabelecida uma exigência formal que garantisse que menos de 50 % dos rendimentos tributados com base na tonelagem de um navio fossem acessórios, as autoridades maltesas demonstraram que os rendimentos principais provenientes do transporte marítimo constituíam a maioria dos rendimentos do transporte marítimo por navio. Por conseguinte, a Comissão conclui que não é exigível qualquer recuperação.

Afretamento a tempo/viagem e afretamento em casco nu

(331) Na sequência das explicações dadas por Malta, a Comissão observa que as organizações de navegação maltesas que beneficiaram do imposto sobre a tonelagem não se dedicaram a atividades de afretamento a tempo e que a frota maltesa abrangida pelo regime de imposto sobre a tonelagem está predominantemente (a saber, 90 %) sob pavilhão do EEE.

(332) Nenhum navio fretado em casco nu admitido no passado no regime de imposto sobre a tonelagem era um navio fretado em casco nu a terceiros, conforme demonstrado pela análise geral relativa ao período de 2004 a 2016 apresentada por Malta aos serviços da Comissão.

(333) Por conseguinte, a Comissão conclui que não é exigível qualquer recuperação relativamente a afretamentos a tempo/viagem e afretamentos em casco nu.

7.3.2.3. Vínculo com o pavilhão

(334) Malta forneceu no passado dados sobre a quota-parte de navios malteses e sob pavilhão do EEE dos beneficiários. O rácio de navios sob pavilhão do EEE por beneficiário ultrapassa largamente a quota-parte de 60 % exigida pelas Orientações relativas aos transportes marítimos.

7.3.2.4. A isenção de tributação de mais-valias provenientes da venda ou transferência de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem

(335) As respetivas disposições necessitam de ser alteradas, uma vez que a isenção fiscal não está limitada ao produto da venda ou transferência de navios adquiridos e vendidos enquanto estavam abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem. Não obstante o âmbito de aplicação excessivamente vasto da isenção fiscal, Malta demonstrou de forma credível que apenas terão beneficiado de isenção fiscal no passado a venda e a transação de navios relativas a navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem adquiridos e vendidos por companhias de navegação enquanto estavam ao abrigo do referido imposto. Por conseguinte, a Comissão conclui que não é exigível qualquer recuperação.

7.3.2.5. Conclusão

(336) Dado que, na prática, não foi pago nenhum montante a beneficiários não elegíveis ao abrigo do regime de imposto sobre a tonelagem maltês, a Comissão conclui que não é necessário proceder a qualquer recuperação a este respeito.

7.3.3. *Juros ou outros rendimentos a pagar em relação ao financiamento de companhias de navegação e de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem*

(337) Atendendo às explicações dadas por Malta ([150]), a Comissão considera que, na prática, nenhuma instituição financeira beneficiou da isenção de tributação de juros ou outros rendimentos relacionados com o financiamento de companhias de navegação ou de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem. Uma vez que não foram atribuídos auxílios a beneficiários ao abrigo desta medida, não é exigível qualquer recuperação.

7.3.4. *Isenção do imposto sobre documentos e transmissões e do imposto sobre mais-valias relativas a ações de companhias de navegação*

(338) De acordo com as regras do regime fiscal geral, todos os não residentes em Malta estariam isentos de imposto sobre as mais-valias da transferência de ações. O artigo 12.º, n.º 1, alínea u), subalínea 1), da lei do imposto sobre o rendimento isenta de imposto os rendimentos auferidos por uma empresa registada em Malta, resultantes de participações ou da transferência dessas participações.

(339) Relativamente ao imposto sobre documentos e transmissões, quando metade do capital em ações ordinárias é controlado por não residentes, a transação fica isenta do direito ao abrigo do regime geral. Além disso, estão também previstas isenções do imposto em caso de transferências intragrupo.

(340) Malta tomou medidas para recolher uma amostra representativa de acionistas de companhias de navegação, a fim de determinar a típica estrutura de propriedade. Malta recolheu esta amostra de modo a refletir a composição da frota abrangida pelo regime de imposto sobre a tonelagem maltês. Tendo identificado um conjunto de companhias que refletisse devidamente a frota de Malta, debruçou-se sobre a propriedade das ações de cada uma dessas companhias durante o período de referência. Malta verificou que todas essas companhias eram exclusivamente detidas por não residentes entre 2004 e 2016. Além disso, Malta realizou uma inspeção que incidia especificamente nas transações de acionistas ao longo do período de referência, com vista a identificar transações que envolvessem residentes malteses. Os resultados da vistoria determinaram que apenas uma transação envolvia um residente maltês. Esta transação envolvia um grupo em que todos os outros acionistas eram, na sua totalidade, não residentes. O volume da transação identificada implicava que, embora não tivessem sido aplicadas isenções gerais devido à propriedade estrangeira, o valor combinado das mais-valias e do imposto sobre documentos e transmissões teria sido largamente inferior ao limiar *de minimis*.

(341) A amostra estruturada representativa de Malta, combinada com a pesquisa de transações, as isenções disponíveis ao abrigo do regime fiscal geral e o limiar *de minimis*, indica que a recuperação não deverá estar disseminada. No entanto, não é de excluir o pagamento de auxílios ao abrigo destas duas medidas, sempre que não se aplicar nenhuma das isenções supramencionadas e que o montante pago exceder o limiar *de minimis*. Nesses casos, a recuperação do auxílio concedido deve ser efetuada.

(342) No que respeita à metodologia de recuperação, o montante a recuperar deve equivaler ao direito ou imposto que deveria ter sido cobrado de acordo com a regra geralmente aplicável. A fim de identificar os potenciais beneficiários, as autoridades maltesas terão, numa primeira fase, de determinar a estrutura de propriedade das companhias de navegação. Numa segunda fase, as autoridades maltesas terão de verificar se as transações na base do imposto sobre documentos e transmissões e do imposto sobre mais-valias relativas a ações de companhias de navegação envolveram um residente maltês.

([150]) Ver considerando 136.

7.3.5. *Isenção de pagamento de taxas por decisão discricionária ministerial*

(343) A decisão discricionária ministerial descrita nos considerandos 23 e 313 da presente decisão nunca foi aplicada, pelo que não é necessário proceder a qualquer recuperação.

7.4. **Compromissos**

(344) A Comissão congratula-se com os compromissos assumidos por Malta, conforme consta do anexo à presente decisão.

7.5. **Língua**

(345) Malta renunciou ao direito de ver a Decisão ser adotada em maltês. Por conseguinte, faz fé a língua inglesa.

8. **CONCLUSÃO**

(346) A Comissão considera que o regime de imposto sobre a tonelagem constitui um auxílio estatal na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado. Além da aplicação do imposto sobre a tonelagem aos rendimentos da exploração do navio, o auxílio está patente na isenção de tributação de mais-valias relativas a ações de companhias de navegação aplicável a residentes malteses; na isenção de tributação de mais-valias da venda ou transferência de navios aplicável a residentes malteses; na isenção do imposto sobre documentos e transmissões relativas a ações aplicável a residentes malteses; na isenção de pagamento de taxas por decisão discricionária ministerial; e na isenção de tributação de juros ou de outros rendimentos exigível a instituições financeiras em relação ao financiamento de companhias de navegação ou de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem.

(347) A Comissão conclui que a isenção de tributação de dividendos de ações de companhias de navegação não constitui um auxílio estatal na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado, uma vez que não oferece uma vantagem seletiva.

(348) A Comissão conclui que as seguintes medidas de auxílio estatal são incompatíveis com o mercado interno.

a) O regime de imposto sobre a tonelagem, no que respeita aos seguintes aspetos: a elegibilidade de atividades «de outro modo estabelecidas», a elegibilidade dos batelões sem propulsão própria, as condições de elegibilidade dos rebocadores e dragas, a elegibilidade dos navios de pesca e das plataformas petrolíferas, a isenção de tributação de mais-valias da venda ou transferência de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem e a ausência de salvaguardas relativamente ao afretamento em casco nu, às receitas acessórias, ao vínculo com um pavilhão do EEE e ao afretamento a tempo/viagem;

b) A isenção de tributação de mais-valias da venda de ações de companhias de navegação aplicável a residentes malteses;

c) A isenção do imposto sobre o rendimento aplicável a receitas de juros ou outros rendimentos de instituições financeiras relativos ao financiamento de companhias de navegação ou de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem;

d) A isenção do imposto sobre documentos e transmissões para a transmissão de ações de organizações de navegação aplicável a residentes malteses;

e) A isenção de pagamento de taxas por decisão discricionária ministerial.

(349) A Comissão considera que as medidas de auxílio estatal incompatíveis, enumeradas no considerando 348, têm de ser suprimidas. No entanto, a execução por Malta dos compromissos constantes do anexo da presente decisão tornaria o regime de imposto sobre a tonelagem maltês compatível na data de tal execução plena.

(350) A Comissão considera que o regime maltês de imposto sobre a tonelagem, conforme gerido na prática pelas autoridades maltesas, não resultou no pagamento de qualquer montante de auxílio a beneficiários inelegíveis. Além disso, não foram concedidos auxílios sob a forma de isenções de pagamento de taxas por decisão discricionária ministerial e de isenções do imposto sobre o rendimento aplicável a receitas de juros ou outros rendimentos de instituições financeiras relativos ao financiamento de companhias de navegação ou de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem.

(351) A Comissão considera que o auxílio estatal incompatível concedido sob a forma de isenção de tributação de mais-valias da venda de ações de companhias de navegação aplicável a residentes malteses e de isenção do imposto sobre documentos e transmissões para a transmissão de ações de organizações de navegação aplicável a residentes malteses tem de ser recuperado, na medida em que excede o limiar *de minimis*,

ADOTOU A PRESENTE DECISÃO:

Artigo 1.º

O auxílio concedido ao abrigo do regime de imposto sobre a tonelagem constitui um novo auxílio, na aceção do Tratado de Adesão desde 1 de maio de 2004.

Artigo 2.º

O auxílio concedido ao abrigo do regime de imposto sobre a tonelagem é compatível com o mercado interno, sob reserva do cumprimento dos compromissos que figuram no anexo.

Artigo 3.º

1. Os seguintes elementos do regime de imposto sobre a tonelagem são incompatíveis com o mercado interno:

a) A elegibilidade, para efeitos de imposto sobre a tonelagem, dos rendimentos provenientes da exploração de batelões sem propulsão própria, plataformas petrolíferas e navios de pesca;

b) A elegibilidade, para efeitos de imposto sobre a tonelagem, dos rendimentos provenientes de rebocadores e dragas e do afretamento em casco nu sem restrições;

c) A elegibilidade, para efeitos de imposto sobre a tonelagem, de navios fretados a tempo/viagem sem restrições;

d) A elegibilidade, para efeitos de imposto sobre a tonelagem, das receitas provenientes de atividades auxiliares sem a restrição de que a maioria das receitas abrangidas pelo imposto sobre a tonelagem do beneficiário do imposto provenham de atividades principais de transporte marítimo e sem a existência de mecanismos que garantam que os serviços em terra sejam prestados em condições de plena concorrência;

e) A elegibilidade, para efeitos de imposto sobre a tonelagem, de empresas que se dediquem ao transporte marítimo sem a exigência de que as organizações de navegação abrangidas pelo imposto sobre a tonelagem que também incluam na sua frota navios sem pavilhão do EEE aumentem ou mantenham a quota-parte de tonelagem da frota sob pavilhão do EEE se essa quota-parte for inferior a 60 %.

f) A elegibilidade, para efeitos de imposto sobre a tonelagem, de atividades «de outro modo estabelecidas»;

g) A isenção de tributação de mais-valias da venda ou transferência de navios aplicável a residentes malteses.

2. As seguintes medidas também são incompatíveis com o mercado interno:

a) A isenção de tributação de mais-valias da venda de ações de companhias de navegação aplicável a residentes malteses;

b) A isenção do imposto sobre o rendimento aplicável a receitas de juros ou outros rendimentos de instituições financeiras relativos ao financiamento de companhias de navegação ou de navios abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem;

c) A isenção do imposto sobre documentos e transmissões para a transmissão de ações de organizações de navegação aplicável a residentes malteses;

d) A isenção de pagamento de taxas por decisão discricionária ministerial.

Malta deve suprimir estas isenções fiscais da sua legislação e adaptar o âmbito de aplicação do regime de imposto sobre a tonelagem, conforme especificado nos compromissos que figuram no anexo.

Artigo 4.º

Não foram concedidos auxílios individuais no âmbito da medida prevista no artigo 3.º, n.º 1, bem como no âmbito das medidas estabelecidas no artigo 3.º, n.º 2, alíneas b) e d). Não é exigível qualquer recuperação relativamente a estas medidas.

Artigo 5.º

O auxílio individual concedido ao abrigo das medidas a que se refere o artigo 3.º, n.º 2, alíneas a) e c), é incompatível e tem de ser recuperado, exceto quando cumpra as condições previstas no artigo 3.º do Regulamento (UE) n.º 1407/2013 relativo à aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia aos auxílios *de minimis*.

Artigo 6.º

1. Malta deve recuperar os auxílios incompatíveis concedidos ao abrigo das medidas a que se refere o artigo 5.º junto de todos os beneficiários.

2. Aos montantes a recuperar acrescem juros que abrangem o período compreendido desde a data em que foram colocados à disposição dos beneficiários até à data da sua efetiva recuperação.

3. Os juros são calculados numa base composta, em conformidade com o capítulo V do Regulamento (CE) n.º 794/2004 ([151]) e do Regulamento (CE) n.º 271/2008 ([152]) que altera o Regulamento (CE) n.º 794/2004.

Artigo 7.º

1. A recuperação de auxílios incompatíveis concedidos ao abrigo das medidas a que se refere o artigo 5.º deve ser imediata e efetiva.

2. Malta deve assegurar-se de que a presente decisão seja aplicada no prazo de quatro meses a contar da data da sua notificação.

Artigo 8.º

Malta deve informar a Comissão, no prazo de dois meses a contar da notificação da presente decisão, das medidas tomadas para lhe dar cumprimento e transmitir as seguintes informações:

a) o montante total de auxílio incompatível recebido pelos beneficiários identificados;

b) o montante total (capital e juros da recuperação) a ser recuperado junto de cada beneficiário;

c) uma descrição pormenorizada das medidas já adotadas e previstas para dar cumprimento à presente decisão;

d) documentos que demonstrem que os beneficiários foram intimados a reembolsar o auxílio incompatível.

([151]) Regulamento (CE) n.º 794/2004 da Comissão, de 21 de abril 2004, relativo à aplicação do Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho que estabelece as regras de execução do artigo 108.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (JO L 140 de 30.4.2004, p. 1).

([152]) Regulamento (CE) n.º 271/2008 da Comissão, de 30 de janeiro de 2008, que altera o Regulamento (CE) n.º 794/2004 relativo à aplicação do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho que estabelece as regras de execução do artigo 93.º do Tratado CE (JO L 82 de 25.3.2008, p. 1).

Artigo 9.º

A República de Malta é a destinatária da presente decisão.

Feito em Bruxelas, em 19 de dezembro de 2017.

Pela Comissão
Margrethe VESTAGER
Membro da Comissão

ANEXO

COMPROMISSOS APRESENTADOS POR MALTA

1. Malta compromete-se a excluir especificamente da aplicação do imposto sobre a tonelagem os seguintes navios:

   a) Navios de pesca e navios-fábrica de peixe;

   b) Iates privados e navios utilizados principalmente para desporto ou recreio;

   c) Instalações *off-shore* fixas e unidades de armazenagem flutuantes;

   d) Rebocadores não destinados a navegação marítima e dragas;

   e) Navios cujo principal objetivo é fornecer bens ou serviços normalmente oferecidos em terra;

   f) Navios estacionários utilizados em atividades de hotelaria e restauração (restaurantes ou hotéis flutuantes);

   g) Navios utilizados principalmente como espaço para jogo a dinheiro/casinos (casinos flutuantes ou de cruzeiro).

2. Malta compromete-se a refletir explicitamente na sua legislação, seguindo diretamente os termos das Orientações relativas aos transportes marítimos, uma restrição do âmbito do imposto sobre a tonelagem aos navios que efetuam o transporte internacional de mercadorias ou passageiros por mar e aos navios a seguir indicados (aprovados anteriormente a pedido de outros Estados-Membros):

   a) Navios de assentamento de cabos;

   b) Navios de assentamento de condutas;

   c) Navios-guindaste; e

   d) Navios de investigação.

3. Malta compromete-se a suprimir o artigo 3.º, n.º 2, dos regulamentos fiscais e a eliminar a possibilidade de as instituições financeiras beneficiarem do regime de imposto sobre a tonelagem, bem como a restringir os benefícios desse imposto às organizações que tenham assumido riscos e responsabilidades pela exploração de um navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem (ou seja, pela gestão técnica e das tripulações) ou pela realização de atividades de transporte marítimo.

4. Malta compromete-se a limitar explicitamente a aplicação do imposto sobre a tonelagem no âmbito do afretamento de navios em casco nu e transações similares entre terceiros ([1]). O afretamento de navios em casco nu a terceiros e as transações similares só podem ser elegíveis como atividades auxiliares de companhias de navegação genuínas no contexto de excesso de capacidade temporário se as seguintes condições se encontrarem preenchidas:

   a) Apenas para fazer face a uma situação de excesso de capacidade temporário;

   b) Durante um período máximo de três anos;

   c) A capacidade de afretamento em casco nu não pode exceder 50 % da frota das companhias de navegação, calculada a nível de grupo;

   d) O excesso de capacidade especificamente adquirido para efeitos de afretamento não é elegível.

5. Malta compromete-se a garantir que, no mínimo, 25 % da frota dos operadores existentes e dos novos operadores abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem arvore pavilhão do EEE, não obstante a exigência de manter ou aumentar a quota-parte estabelecida na secção 3.1 (oitavo parágrafo) das Orientações relativas aos transportes marítimos.

6. Malta compromete-se a limitar explicitamente a elegibilidade para efeitos de imposto sobre a tonelagem das dragas às dragas cuja atividade consista no «transporte marítimo», ou seja, tráfego oceânico de materiais extraídos, em mais de 50 % do seu período operacional anual e exclusivamente no que respeita a estas atividades de transporte. As dragas elegíveis serão apenas aquelas que se encontrem registadas num Estado-Membro ou no EEE.

([1]) Tal inclui também o aluguer de navios (especialmente iates) com base num contrato de afretamento em casco nu a pessoas singulares.

7. Malta compromete-se a limitar explicitamente a elegibilidade para efeitos de imposto sobre a tonelagem das atividades de reboque aos navios cuja atividade consista no transporte marítimo em mais de 50 % do seu período operacional anual. O tempo de espera pode ser proporcionalmente equiparado à parte da atividade total efetivamente realizada por um rebocador que constitui transporte marítimo. As atividades de reboque efetuadas, nomeadamente, nos portos, ou que consistam na assistência prestada a navios com propulsão própria para chegarem aos portos, não constituem transporte marítimo e apenas serão elegíveis os navios registados num Estado-Membro ou no EEE.

8. Malta compromete-se a regulamentar a elegibilidade das receitas acessórias, como estabelecido nos considerandos 88 a 91 da decisão final da Comissão no processo em apreço, através de um regulamento de execução, cujo projeto foi partilhado com a Comissão, e a garantir que as atividades auxiliares específicas e não específicas do navio não excedam 50 % das receitas brutas totais (específicas do navio e outras) de uma empresa beneficiária. Malta também se compromete a excluir totalmente do regime de imposto sobre a tonelagem as receitas provenientes das atividades estabelecidas no considerando 87 da decisão final da Comissão no processo em apreço.

9. Malta compromete-se a garantir que a isenção de mais-valias sobre a venda de navios abranja apenas os navios explorados ao abrigo do regime de imposto sobre a tonelagem por empresas que realizem atividades de navegação genuínas e a introduzir a exigência de que apenas podem beneficiar dessa isenção os navios adquiridos e vendidos quando se encontravam abrangidos pelo regime de imposto sobre a tonelagem.

10. Malta compromete-se a garantir que as companhias de navegação (exceto as empresas de gestão de navios) não beneficiem do imposto sobre a tonelagem (exceto para empresas de gestão de navios ([2])), a menos que:

    a) Pelo menos 60 % da tonelagem da sua frota ([3]) arvore pavilhão de um Estado-Membro da União ou de um Estado parte no Acordo EEE aquando da inclusão no regime; ou

    b) Mantenham ou aumentem a quota-parte de tonelagem da frota que exploravam sob pavilhão de um Estado-Membro da União ou de um Estado parte no Acordo EEE no momento em que foram incluídos no regime.

    Em todo o caso, no terceiro ano de atividade, pelo menos 60 % da frota da organização abrangida pelo regime de imposto sobre a tonelagem deve arvorar pavilhão do EEE.

    No entanto, relativamente à inclusão inicial da organização de navegação no regime maltês de imposto sobre a tonelagem, o referido limiar aplicável pode ser reduzido para vinte e cinco por cento (25 %). Malta continuará a verificar se a quota-parte da frota sob pavilhão do EEE não decresceu, em média, num período de três anos (tanto no que se refere aos beneficiários existentes como aos novos beneficiários).

11. Malta compromete-se a garantir que os rendimentos provenientes de navios com pavilhão de país que não faz parte do EEE só sejam elegíveis quando preenchidos os critérios de pavilhão acima referidos (ver compromisso n.º 10) e que o regime seja aplicável apenas às frotas cuja gestão estratégica e comercial é inteiramente efetuada a partir do EEE. Os navios que não sejam comercial e estrategicamente geridos a partir do EEE só serão aceites para efeitos de imposto sobre a tonelagem se arvorarem um pavilhão do EEE (exceto para os navios afretados em casco nu que cumpram as condições relativas às limitações previstas no compromisso n.º 4).

12. Malta compromete-se a introduzir uma disposição formal sobre o controlo do limite máximo de auxílio previsto na secção 11 das Orientações relativas aos transportes marítimos.

13. Malta compromete-se a garantir que a legislação será alterada, de modo a estabelecer uma distinção clara entre:

    a) As taxas a pagar pelos navios aquando do registo e os impostos anuais sobre navios não elegíveis sob pavilhão maltês; e

    b) O imposto sobre a tonelagem, que incide apenas nos navios elegíveis.

14. Malta compromete-se a publicar orientações internas que tornarão clara a inelegibilidade de uma série de atividades que podem estar em concorrência com empresas situadas em terra, designadamente:

    a) A construção naval;

    b) A venda a bordo de bens ou serviços não habitualmente fornecidos aos passageiros, nomeadamente, viaturas, aparelhos domésticos ou animais; e

    c) A exploração de um porto, férias em navio se este permanecer ancorado e não existir a componente de transporte por mar.

([2]) Os atuais regulamentos fiscais já preveem regras precisas para as novas empresas (em conformidade com as regras consagradas nas Orientações relativas à gestão naval)

([3]) Incluindo a frota afretada (com tripulação ou em casco nu) e excluindo os navios fretados em casco nu.

15. Malta compromete-se a exigir que os beneficiários do imposto sobre a tonelagem entreguem anualmente declarações de conformidade obrigatórias relativas a todos os parâmetros verificáveis, como o tipo de navio, as atividades executadas com o navio, a tonelagem líquida, os dias de utilização, o pavilhão, os tipos de operações e a conformidade com o limite máximo de auxílio.

16. Malta compromete-se a suprimir a atual isenção setorial da tributação de mais-valias sobre ações de companhias de navegação dos residentes malteses, tal como estabelecido no artigo 84.º-Z, n.º 1, alínea c), da lei da marinha mercante.

17. Malta compromete-se a suprimir a isenção, prevista no artigo 5.º dos regulamentos fiscais sobre a marinha mercante, das taxas e encargos exigíveis ao abrigo da lei do imposto sobre documentos e transmissões.

18. Malta compromete-se a alterar a legislação, a fim de esclarecer que os navios com menos de 1 000 toneladas líquidas só podem ser declarados elegíveis para efeitos de imposto sobre a tonelagem se forem utilizados em atividades de transporte marítimo e que, se não fosse em função da tonelagem, seriam elegíveis para esse tratamento ao abrigo do artigo 85.º, n.º 1, da lei da marinha mercante. Compromete-se igualmente a exercer os seus poderes nos casos em que estejam preenchidos os critérios pelos requerentes. Malta reformulará o artigo 85.º-A, n.º 1, da lei da marinha mercante da seguinte forma: «O ministro, com o acordo do Ministro responsável pelas finanças e sob reserva das condições que se considerem adequadas de acordo com os presentes regulamentos, declara navio abrangido pelo regime de imposto sobre a tonelagem, um navio de qualquer tonelagem líquida que se dedique a atividades de transporte marítimo».

19. Malta compromete-se a emitir orientações que clarifiquem que o poder discricionário ministerial previsto no primeiro anexo da lei da marinha mercante para isentar qualquer navio ou categoria de navio do pagamento de taxas apenas será exercido em caso de ações com fins humanitários e filantrópicos que não envolvam a oferta de bens ou serviços num mercado.

20. Malta compromete-se a assegurar que as empresas mantenham uma contabilidade separada quando não realizarem apenas atividades de transporte marítimo.

21. Malta compromete-se a restringir o benefício do imposto sobre a tonelagem às organizações que tenham assumido riscos e responsabilidades relacionados com a exploração ao abrigo do regime de imposto sobre a tonelagem ou com a realização de atividades marítimas e incluirá uma definição específica na legislação que seja consentânea com a das Orientações relativas aos transportes marítimos.

22. Malta compromete-se a suprimir do artigo 85.º da lei da marinha mercante a expressão «ou de outro modo estabelecidas».

23. Malta compromete-se a assegurar que as novas regras, que tornarão as medidas da presente decisão compatíveis com o mercado interno, entrem em vigor no prazo de três meses a contar da data da presente decisão.

24. Malta compromete-se a continuar a gerir o regime de imposto sobre a tonelagem e as outras medidas que são objeto da presente decisão, de forma a não dar lugar ao pagamento de um auxílio incompatível, que teria de ser recuperado junto dos beneficiários.

25. Malta compromete-se a voltar a notificar o regime de imposto sobre a tonelagem no prazo de dez anos a contar da data da decisão final da Comissão no processo em apreço.