DECISIÓN (UE) 2019/1116 DE LA COMISIÓN

de 19 de diciembre de 2017

sobre la ayuda estatal SA.33829 (2012/C) Régimen maltés de tributación en función del tonelaje y otras medidas estatales a favor de las compañías de navegación y de sus accionistas

[notificada con el número C(2017) 8734]

(El texto en lengua inglesa es el único auténtico)

(Texto pertinente a efectos del EEE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y en particular su artículo 108, apartado 2, párrafo primero,

Visto el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, y en particular su artículo 62, apartado 1, letra a),

Después de haber emplazado a los interesados para que presentaran sus observaciones, de conformidad con los citados artículos ([1]), y teniendo en cuenta dichas observaciones,

Considerando lo siguiente:

1. PROCEDIMIENTO

(1) Sobre la base de una denuncia recibida por una parte interesada en octubre de 2011, la Comisión inició conversaciones con las autoridades maltesas en relación con el régimen maltés de tributación en función del tonelaje y otras medidas fiscales. Tras las discusiones, por escrito y orales, con las autoridades maltesas entre noviembre de 2011 y junio de 2012, la Comisión informó a Malta, mediante carta de 26 de julio de 2012, de su decisión de incoar el procedimiento previsto en el artículo 108, apartado 2, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) en relación con las posibles medidas de ayuda ejecutada ilegalmente por Malta en favor de las compañías de navegación y sus accionistas (en lo sucesivo, «la Decisión de incoación») ([2]).

(2) En la Decisión de incoación, la Comisión invitó a las partes interesadas a presentar sus observaciones sobre las medidas descritas en los considerandos 3 a 30 de la Decisión.

(3) La Comisión recibió observaciones de seis partes interesadas: Asociación de Armadores de la Comunidad Europea; Asociación de Derecho Marítimo de Malta; Asociación de Armadores Noruegos; Cámara de Comercio, Empresa e Industria de Malta; Consejo Marítimo Internacional de Malta; Super Yachts Industry Network, Malta. La Comisión también recibió observaciones de un trabajador alemán del sector del transporte marítimo que desea mantener el anonimato.

(4) Las observaciones se transmitieron a Malta, y se le dio la oportunidad de responder; sus observaciones se recibieron por carta de 15 de diciembre de 2012.

(5) Malta envió más observaciones por cartas de 15 de octubre de 2012, 21 de diciembre de 2012, 27 de febrero de 2013, 31 de octubre de 2013, 25 de marzo de 2014 y 24 de diciembre de 2015.

(6) Mediante carta de 9 de diciembre de 2016, Malta renunció a su derecho, con arreglo al artículo 342 del TFUE, leído en relación con el artículo 3 del Reglamento (CEE) n.º 1 por el que se fija el régimen lingüístico de la Comunidad Económica Europea ([3]), a que la presente Decisión se adopte en lengua maltesa, y acordó que se adoptara en lengua inglesa.

2. DESCRIPCIÓN DE LAS MEDIDAS

(7) La presente Decisión se refiere a las siguientes medidas:

a) el régimen de tributación en función del tonelaje y, más concretamente:

i) los buques elegibles para la tributación en función del tonelaje;

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

ii) los tipos específicos de ingresos y actividades de los buques cubiertos por el régimen de tributación en función del tonelaje ([4]) sujetos al impuesto sobre el tonelaje, el régimen de tributación en función del tonelaje, incluida la ampliación del impuesto sobre el tonelaje a las actividades accesorias del transporte marítimo;

iii) el nivel del impuesto en función del tonelaje;

iv) el requisito en cuanto al vínculo de pabellón;

v) las medidas de compartimentación;

b) la exención del impuesto sobre las plusvalías procedentes de la venta o transferencia de buques;

c) la exención del impuesto sobre las plusvalías sobre las acciones en compañías de navegación;

d) la exención de la tributación de los dividendos de acciones en compañías de navegación;

e) la exención del impuesto sobre los intereses u otros ingresos en relación con la financiación de las compañías de navegación o los buques cubiertos por el régimen de tributación en función del tonelaje;

f) la exención de determinados impuestos sobre actos jurídicos documentados y transmisiones.

2.1. **Régimen de tributación en función del tonelaje**

2.1.1. *Principios generales – Buques, ingresos y actividades elegibles*

(8) Con arreglo a la Ley de la Marina Mercante ([5]), de conformidad con las adiciones y modificaciones introducidas por las Normas Fiscales de la Marina Mercante ([6]) (en lo sucesivo, «Normas Fiscales»), los ingresos procedentes de las actividades de transporte marítimo obtenidos por una organización con licencia de navegación podrán quedar exentas del impuesto sobre la renta con arreglo a la Ley del Impuesto sobre la Renta ([7]), siempre que se paguen debidamente todas las tasas de registro e impuestos sobre el tonelaje ([8]). La opción de pagar el impuesto sobre el tonelaje está vinculada a los ingresos procedentes de la explotación de un buque cubierto por el régimen de dicho impuesto ([9]).

(9) La Ley de la Marina Mercante ([10]) define una organización de navegación como una organización cuyo principal objeto es una o varias de las actividades siguientes, siempre que esté autorizada para llevarlas a cabo:

«a) la propiedad, explotación (mediante fletamento o de otro tipo), administración y gestión de buques registrados como buques malteses con arreglo a la presente Ley y el ejercicio de todas las actividades accesorias financieras, de seguridad y comerciales relacionadas con aquellas;

b) la propiedad, explotación (mediante fletamento o de otro tipo), administración y gestión de buques registrados con el pabellón de otro Estado y el ejercicio de todas las actividades accesorias financieras, de seguridad y comerciales relacionadas con aquellas;

c) la posesión de acciones u otras participaciones en el capital de entidades maltesas o no, constituidas para el ejercicio de cualquiera de los fines indicados en el presente artículo, y el ejercicio de todas las actividades accesorias financieras, de seguridad y comerciales relacionadas con aquellas;

d) la captación de capital a través de préstamos, la emisión de garantías o la emisión de títulos por la compañía de navegación cuando el objetivo de dicha actividad sea conseguir los objetivos expresados en el presente artículo para la propia organización de navegación o para otras organizaciones de navegación del mismo grupo;[…]

e) la realización de otras actividades en el sector del transporte marítimo que el ministro, previo dictamen de la autoridad competente, pueda periódicamente, establecer como elegibles a efectos de los objetivos anteriores.»

([4]) «Buques cubiertos por el régimen del impuesto sobre el tonelaje», de acuerdo con la legislación maltesa, son los buques cuyas actividades les permiten acogerse al régimen de tributación en función del tonelaje, véase el apartado 4.2.1.1 de la presente Decisión.

([5]) Capítulo 234 de la Ley de la Marina Mercante, publicada en el Diario Oficial de Malta, suplemento de 6 de abril de 1973.

([6]) Capítulo 234.43 del Reglamento sobre la Marina Mercante (tributación y otros asuntos relativos a organizaciones de navegación), publicado en el Boletín Oficial de Malta n.º 17, 574, de 30 de abril de 2004.

([7]) Capítulo 123 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de Malta, de 1 de enero de 1949.

([8]) En un sentido amplio, el concepto de «impuesto sobre el tonelaje» se refiere a cualquier derecho que un buque esté obligado a pagar, en particular la tasa de registro. Es importante tener en cuenta que, aunque todos los buques de navegación marítima registrados en Malta pagan un impuesto sobre el tonelaje como tasa de registro, no todos los buques pueden acogerse a la exención del impuesto sobre la renta. Los buques acogidos al régimen de tributación en función del tonelaje que son elegibles para el impuesto sobre el tonelaje y que a la vez están exentos del impuesto sobre la renta se designan en Malta «buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje».

([9]) En lo que respecta a la definición de «buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje», véase la nota 4.

([10]) Artículo 84-(Z) (1), de la Ley de la Marina Mercante.

(10) El régimen de tributación en función del tonelaje incluye los ingresos procedentes de las actividades de transporte marítimo ([11]). Las Normas Fiscales requieren una separación contable entre las actividades de transporte marítimo y las actividades que no son de transporte marítimo ([12]). Las «actividades de transporte marítimo» se definen como «el transporte internacional marítimo de pasajeros o mercancías o la prestación de otros servicios a buques o por buques que sean accesorios o estén relacionados con el transporte, incluida la propiedad, el fletamento o cualquier otra explotación de buques que realicen en su totalidad o en una parte alguna de las actividades mencionadas anteriormente o de otro modo establecidas» ([13]).

(11) El artículo 85(1), de la Ley de la Marina Mercante establece los requisitos para que un buque se considere «buque sujeto al impuesto sobre el tonelaje», y por tanto se beneficie del régimen de tributación en función del tonelaje: «buque sujeto al impuesto sobre el tonelaje» es un «buque declarado por el ministro como un buque sujeto al impuesto sobre el tonelaje, de conformidad con el artículo 85A de la presente Ley, o un buque de la Comunidad de no menos de 1 000 toneladas netas, que sea en su totalidad propiedad, o esté fletado, gestionado, administrado o explotado por una organización de navegación». El artículo 85A(1), de la Ley de la Marina Mercante permite que cualquier buque, incluso los de menos de 1 000 toneladas netas ([14]), sea declarado «buque sujeto al impuesto sobre el tonelaje», y por tanto elegible para beneficiarse del régimen de tributación en función del tonelaje. El texto en vigor especifica que esto puede hacerse «con independencia de las operaciones o las transacciones comerciales en que sea utilizado», y en las condiciones que el ministro competente «pueda considerar adecuadas».

(12) Los ingresos procedentes de las actividades de transporte marítimo obtenidos por una organización con licencia de navegación están exentos del impuesto sobre la renta con arreglo a la Ley del Impuesto sobre la Renta ([15]).

(13) En resumen, los buques sujetos al régimen de tributación en función del tonelaje (en lo sucesivo, «buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje») que pueden acogerse a la tributación en función del tonelaje a la vez que están exentos del impuesto sobre la renta, son buques que «son en su totalidad propiedad, o están fletados, gestionados, administrados o explotados por una organización de navegación» ([16]) y que realizan actividades de transporte marítimo ([17]).

(14) Por otra parte, están exentos del IVA con arreglo a la Ley del Impuesto sobre la Renta, los ingresos, beneficios o ganancias de una organización de navegación con licencia, derivados de la venta u otro tipo de transferencia de un buque sujeto al impuesto sobre el tonelaje, o de cesión de cualquier derecho de adquisición de un buque que, una vez entregado o concluido, sería considerado un buque sujeto al impuesto sobre el tonelaje ([18]).

2.1.2. *Tipos específicos de ingresos y actividades elegibles para el impuesto sobre el tonelaje*

2.1.2.1. Fletamento a casco desnudo

(15) De acuerdo con la legislación maltesa, todos los ingresos de fletamento a casco desnudo pueden acogerse al régimen de tributación en función del tonelaje sin restricciones.

2.1.2.2. Fletamento por tiempo o por viaje

(16) Habida cuenta de la amplia definición del concepto de «organización de navegación» ([19]) en relación con la amplia definición del concepto de «actividades de transporte marítimo» ([20]) en la legislación maltesa, puede interpretarse que son elegibles para la tributación en función del tonelaje los beneficios de los gestores meramente comerciales de los buques que no tengan ninguna responsabilidad sobre la tripulación o la gestión técnica (es decir, empresas que suscriban contratos de transporte y dependan de otras empresas para prestar el servicio, mediante fletamento por tiempo o por viaje).

(17) El uso de buques fletados por un tiempo determinado está sujeto a los requisitos en cuanto al vínculo de pabellón mencionados en el considerando 24. Sin embargo, en la actualidad no hay ninguna norma explícita sobre el requisito mínimo de pabellón de país del EEE para los nuevos operadores en el régimen de tributación en función del tonelaje.

([11]) Artículo 3.1.a de las Normas Fiscales.
([12]) Artículo 3.4 de las Normas Fiscales.
([13]) Artículo 85 de la Ley de la Marina Mercante.
([14]) Considerando 7 de la Decisión de incoación.
([15]) Artículo 3.1.a de las Normas Fiscales.
([16]) Artículo 85.1, de la Ley de la Marina Mercante.
([17]) Véase el considerando 10.
([18]) Artículo 3.1.b de las Normas Fiscales.
([19]) Véase el considerando 9.
([20]) Véase el considerando 10.

(18) El 6 de enero de 2012, el Registro General de Buques emitió normas internas relativas a la elegibilidad para la aplicación del régimen maltés de tributación en función del tonelaje (en lo sucesivo, «Normas de procedimiento interno de 2012») ([21]). Estas normas incluyen restricciones a las actividades de fletamento por tiempo y actividades similares en porcentaje del tonelaje total de la flota. El mismo procedimiento interno permite excepciones para un período máximo de tres años:

> «En el momento de optar por el régimen de tributación en función del tonelaje, el tonelaje neto total de los buques fletados e incluidos en el régimen no excede del 80 % del tonelaje neto total de todos los buques fletados y explotados por el fletador elegible y cualquier otra organización que forme parte del mismo grupo.«Buques fletados» son buques fletados por tiempo o por viaje o con un contrato de fletamento.«Buques explotados» son buques en propiedad o fletados a casco desnudo. Este porcentaje puede alcanzar el 90 % siempre que todos los buques fletados enarbolen el pabellón de un país de la Comunidad o sean gestionados en su totalidad (técnica y tripulación) en el territorio de la UE o el EEE. Tras la inclusión en el régimen, el fletador podrá aumentar el porcentaje del tonelaje neto fletado por encima del porcentaje máximo mencionado anteriormente, a condición de que el exceso no tenga lugar durante más de tres períodos impositivos consecutivos».

2.1.2.3. Ingresos por servicios accesorios

(19) Por lo que se refiere al transporte de carga y pasajeros, las Normas de procedimiento interno de 2012 dan cierta información sobre las «actividades accesorias» que normalmente deberían considerar las autoridades maltesas como cubiertas por la definición de «actividades de transporte marítimo». Se especifica que, por regla general, «serán elegibles para el régimen de tributación en función del tonelaje todas las actividades que están esencialmente relacionadas con los servicios de explotación del buque que se ofrezcan y que formen parte normal de dichos servicios en la explotación de buques elegibles». A este respecto, se especifican en particular las siguientes actividades:

a) En relación con el transporte marítimo de pasajeros (buques de crucero), todas las actividades de hostelería, restauración, ocio y venta al por menor a bordo de un buque elegible, siempre que dichos servicios se realicen como actividades accesorias a la actividad de transporte marítimo de pasajeros en el buque en cuestión y que todos ellos se consuman o utilicen a bordo del buque.

b) Explotación de oficinas en relación con las actividades de transporte marítimo sujetas al impuesto sobre el tonelaje.

c) Explotación de instalaciones de venta de billetes y terminales de pasajeros en relación con las actividades de transporte marítimo sujetas al impuesto sobre el tonelaje ([22]).

d) Prestación de servicios de excursiones para los pasajeros de un buque elegible gestionado por la compañía, cuando el camarote que ocupe el pasajero esté destinado al uso exclusivo de este.

e) Intereses e ingresos similares obtenidos del capital cuando dichos intereses o ingresos se destinen a financiar la organización con licencia de navegación o sus actividades de transporte marítimo, o la adquisición y el mantenimiento de un buque sujeto al impuesto sobre el tonelaje.

(20) Según Malta, la actividad descrita en la letra a) del considerando 19, y en particular el consumo o el uso a bordo, se interpretan como que abarcan todos los ingresos de bienes y servicios vendidos a los *pasajeros que siguen teniendo un camarote a bordo,* siempre que los ingresos del buque sean esencialmente los ingresos tradicionales de transporte marítimo.

2.1.3. *Nivel del impuesto sobre el tonelaje*

(21) Malta carga un impuesto anual sobre el tonelaje en forma de cantidad a tanto alzado ([23]):

Cuadro 1

Tonelaje neto del buque (toneladas netas-TN)		Impuesto anual sobre el tonelaje
0	2 500	1 000 EUR
2 500	8 000	1 000 EUR más 40 céntimos por cada TN que exceda de 2 500 TN
8 000	10 000	3 200 EUR más 19 céntimos por cada TN que exceda de 8 000 TN

([21]) Anuncio de la Marina Mercante, procedimiento interno de Transportes de Malta, de la Dirección General de la Marina Mercante, expedido por el Registro General de Buques y Marinos, el 6 de enero de 2012.

([22]) Los ingresos cubiertos son la venta de billetes relativos al transporte marítimo o transporte combinado con un componente marítimo. Los costes cubiertos por el impuesto sobre el tonelaje son los costes de funcionamiento de las instalaciones de venta de billetes y la venta de billetes en la terminal.

([23]) Véase la Parte B del primer anexo de la Ley de la Marina Mercante.

Tonelaje neto del buque (toneladas netas-TN)		Impuesto anual sobre el tonelaje
10 000	15 000	3 580 EUR más 14 céntimos por cada TN que exceda de 10 000 TN
15 000	20 000	4 280 EUR más 12 céntimos por cada TN que exceda de 15 000 TN
20 000	30 000	4 880 EUR más 9 céntimos por cada TN que exceda de 20 000 TN
30 000	50 000	5 780 EUR más 7 céntimos por cada TN que exceda de 30 000 TN
Más de 50 000		7 180 EUR más 5 céntimos por cada TN que exceda de 50 000 TN

(22) El tipo normal se ajustará en función de la edad del buque. El tipo normal solo se aplica a buques de entre 10 y 15 años. Los buques de más de 15 años de antigüedad están sujetos a un recargo de hasta el 50 %. En el caso de los buques de entre 0 y 5 años, se aplica una reducción del 30 %, y para los de entre 5 y 10 años, la reducción es del 15 % ([24]).

(23) El primer anexo de la Ley de la Marina Mercante establece que «El ministro, en las condiciones que considere adecuadas, podrá eximir a cualquier buque o *clase de buques del pago de la totalidad o parte de las tasas en virtud de estas normas*».

2.1.4. *Requisito en cuanto al vínculo de pabellón*

(24) De conformidad con el artículo 85A(2) de la Ley de la Marina Mercante, un buque que enarbole pabellón no comunitario puede considerarse un «buque sujeto al impuesto sobre el tonelaje» cuando ([25]):

a) la organización con licencia de navegación posea, gestione o explote al menos el 60 % de su tonelaje total bajo pabellón de un país de la Comunidad; o

b) el porcentaje del tonelaje total de la organización con licencia de navegación que enarbole pabellón de un país comunitario inmediatamente después del inicio de su actividad no sea inferior al porcentaje del tonelaje total de la organización que tenía pabellón comunitario en la fecha de referencia ([26]) o, en el caso de los gestores de buques, en el plazo de un año a partir de la fecha en que el gestor comenzó su actividad (si esta es posterior a la fecha de referencia); o

c) el porcentaje de tonelaje con pabellón comunitario de la compañía beneficiaria no haya disminuido a lo largo de un período de tres años o en el período inferior correspondiente a la existencia del beneficiario del régimen de tributación en función del tonelaje.

(25) Cuando no se cumplan los requisitos establecidos en las letras b) o c), los buques con pabellón no comunitario podrán beneficiarse del régimen de tributación en función del tonelaje si el beneficiario se compromete a aumentar, o al menos a mantener bajo el pabellón de uno de los Estados miembros, la cuota de tonelaje que estaba siendo explotada bajo dichos pabellones en la fecha de referencia.

2.1.5. *Medidas de compartimentación*

(26) Las normas generales de Derecho tributario maltés contra las prácticas abusivas, que prevén que los regímenes fiscales destinados a reducir artificialmente los importes del impuesto no deben tenerse en cuenta, también se aplican al régimen de tributación en función del tonelaje ([27]).

(27) La alternancia entre el régimen de tributación en función del tonelaje y el régimen general del impuesto de sociedades a efectos de optimizar el impuesto está limitada por el hecho de que la decisión de abandonar el régimen de tributación en función del tonelaje es irrevocable ([28]).

([24]) Los incrementos y reducciones exactos se describen en la parte C del primer anexo de la Ley de la Marina Mercante.
([25]) Según lo aclarado por Malta, la expresión «pabellón comunitario» en la legislación maltesa incluye los buques con pabellón de la UE o de un país del EEE.
([26]) De conformidad con los artículos 2 y 3 de las Normas Fiscales, las fechas de referencia son, respectivamente, el 17 de enero de 2004 para las organizaciones de navegación y el 11 de junio de 2009 para los gestores de buques (con arreglo a los capítulos 3 y 12 de las Directrices comunitarias sobre ayudas estatales al transporte marítimo (DO C 13 de 17.1.2004, p. 3, en lo sucesivo, «Directrices de transporte marítimo», y el capítulo 5 de la Comunicación de la Comisión que establece orientaciones sobre las ayudas estatales a las compañías de gestión naviera (DO C 132 de 11.6.2009, p. 6.
([27]) Artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
([28]) Norma 6 de las Normas Fiscales.

(28) En relación con cualquier año en que se aplique el impuesto sobre el tonelaje, deberán mantenerse cuentas separadas que distingan claramente los pagos y los ingresos correspondientes a las actividades de transporte marítimo, y los ingresos correspondientes a cualquier otra actividad de la organización en cuestión ([29]).

2.1.6. *Exención de tributación para las plusvalías derivadas de la venta o transferencia de buques*

(29) Las plusvalías derivadas de la venta o transferencia de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje y operaciones similares están exentas de impuestos ([30]). No existen límites a esta exención.

2.1.7. *Exención de tributación para los dividendos relativos a las participaciones en compañías de navegación*

(30) El artículo 3, apartado 1, letra a), de las Normas Fiscales dispone que «no se cargará ni adeudará ningún otro impuesto sobre la renta en virtud de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a los ingresos procedentes de las actividades de transporte marítimo de una organización con licencia de navegación», siempre que todos los impuestos y derechos correspondientes hayan sido debidamente pagados por la organización. Esta exención fiscal se aplica a lo largo de toda la cadena de propiedad ([31]).

(31) Por lo que respecta al régimen general del impuesto sobre la renta, el tratamiento fiscal de los dividendos de los accionistas se rige por el artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que dispone que:

«68. 1. (a) Toda persona que no sea residente en Malta, o toda persona física residente en Malta, que perciba dividendos pagados a partir de los beneficios incluidos en una cuenta fiscal, que no sea el balance fiscal final, no está obligada a declarar la existencia de tales dividendos en ninguna declaración realizada en virtud de lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) No se recaudará ningún otro impuesto en virtud de esta Ley sobre los ingresos contemplados en la letra a).

c) Los dividendos pagados a partir de los beneficios fiscales incluidos en el balance final no estarán sujetos a otros impuestos ni formarán parte de los ingresos imponibles de una persona, y nadie podrá reclamar un crédito o reembolso relativo a cualquier impuesto pagado, directa o indirectamente, en relación con dichos beneficios …»

(32) El efecto práctico del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es que los beneficios distribuidos a los accionistas en forma de dividendos no están sujetos a ningún otro impuesto. Es importante tener en cuenta que los beneficiarios no están obligados a declarar tales dividendos.

2.1.8. *Exención del impuesto sobre las plusvalías en relación con las acciones en compañías de navegación*

(33) Las organizaciones titulares de participaciones en organizaciones de navegación y los accionistas no pagan impuesto sobre la renta por las plusvalías derivadas de la transferencia de dichas participaciones, a condición de que la compañía de la que se posea una participación limite sus actividades a las de transporte marítimo ([32]). Tal exención será aplicable a lo largo de toda la cadena de propiedad ([33]).

(34) La Ley del Impuesto sobre la Renta grava determinadas plusvalías. Su artículo 5.1 establece taxativamente tales plusvalías, e incluye en principio las transacciones relativas a bienes inmuebles, valores y asociaciones. Las plusvalías sujetas a impuesto se suman a los demás ingresos imponibles del sujeto pasivo y se gravan a un tipo fijo del 35 % en el caso de las empresas.

(35) El artículo 12, apartado 1, letra c), inciso ii), de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece una exención fiscal para las personas que no sean residentes en Malta. En particular, las ganancias o beneficios recibidos u obtenidos por cualquier persona no residente en Malta por la transferencia de acciones o valores de una empresa que no sea una empresa inmobiliaria, estarán exentos del impuesto siempre que el beneficiario efectivo de las ganancias no sea residente en Malta y no sea propiedad ni esté bajo el control de una o más personas físicas que tengan su residencia habitual en Malta.

([29]) Artículo 3.4 de las Normas Fiscales.
([30]) Artículo 3.1.b de las Normas Fiscales.
([31]) Artículo 3.1.b de las Normas Fiscales.
([32]) Artículo 3.1.c de las Normas Fiscales.
([33]) Artículo 3.3 de las Normas Fiscales.

2.1.9. *Exención de impuestos sobre los intereses u otros beneficios correspondientes a la financiación de compañías de navegación o buques cubiertos por el régimen de tributación en función del tonelaje*

(36) La Ley de la Marina Mercante establece que, además de la propiedad, explotación, administración y gestión de buques registrados en Malta o con pabellón de otro Estado, así como cualquier otra actividad financiera, comercial o de seguridad accesoria ([34]), una organización se considerará marítima si su objeto principal es, y cuenta con una licencia del Director General de la Marina Mercante a tal efecto, «la captación de capital mediante préstamos, emisión de garantías o emisión de títulos para la propia organización de navegación o para otras organizaciones de navegación del mismo grupo» ([35]) o «para el ejercicio de otras actividades en el sector marítimo, que el ministro pueda, previo consejo de la Autoridad, determinar periódicamente, mediante reglamentos, como elegibles a efectos de lo que precede» ([36]).

(37) El artículo 3, apartado 2, de las Normas Fiscales establece que con arreglo a la Ley del Impuesto sobre la Renta no se pagará impuesto alguno por intereses u otros beneficios correspondientes a la financiación de actividades de organizaciones de navegación con licencia enumeradas en el artículo 84Z, apartado 1, de la Ley de la Marina Mercante o de la financiación de un buque sujeto al impuesto sobre el tonelaje. Con arreglo a dicha disposición, la exención solo se aplicará a los bancos y a las entidades financieras o de crédito con licencia residentes en Malta, y se concederá solo a petición explícita de las autoridades competentes.

(38) Por tanto, los préstamos y garantías de entidades financieras a los armadores, así como a los operadores, gestores o administradores de buques, podrán estar exentos del impuesto sobre la renta en virtud de la Ley del Impuesto sobre la Renta respecto a los beneficios derivados de las actividades pertinentes ([37]).

(39) Las autoridades maltesas confirmaron que desde la adhesión de Malta a la Unión Europea, no se ha concedido ninguna licencia a ninguna organización que no tuviera actividad en cuanto a *propiedad, explotación (fletamiento o de otro tipo), administración y gestión de un buque o buques* y que ningún banco ni entidad financiera o de crédito en el sentido del artículo 84Z, apartado 1, de la Ley de la Marina Mercante, se ha beneficiado de este régimen.

2.1.10. *Exención del impuesto de timbre sobre actos jurídicos documentados y transmisiones*

(40) La Ley del impuesto de timbre sobre actos jurídicos documentados y transmisiones ([38]) se aplica a las transmisiones de valores negociables, bienes inmuebles, ventas mediante subasta y pólizas de seguros. Los valores negociables se definen como «una participación en el capital social de una empresa y los documentos representativos de la misma empresa» ([39]).

(41) Las Normas Fiscales ([40]) establecen que no se devengará ningún impuesto de timbre por i) el registro de un buque sujeto al impuesto sobre el tonelaje en virtud de la Ley de la Marina Mercante; ii) la emisión o atribución de cualquier título o participación en una organización de navegación con licencia; iii) la adquisición, transferencia o cesión de cualquier título o participación en una organización de navegación; iv) la venta o transferencia de un buque sujeto al impuesto sobre el tonelaje; v) el registro, la transferencia o la liquidación de cualquier hipoteca o carga relativa a cualquier buque u organización de navegación; vi) la transferencia de derechos e intereses, o la asunción de obligaciones respecto de un buque.

(42) La Ley del impuesto de timbre sobre actos jurídicos documentados y transmisiones ([41]) aplica un impuesto de timbre a las transmisiones de títulos de dos euros por cada cien euros del importe o valor de la contraprestación o valor real de los títulos negociables, si esta última cifra fuera mayor.

(43) Sin embargo, no se aplica impuesto de timbre alguno a las transacciones relativas a títulos de una sociedad en la que más de la mitad del capital social de acciones ordinarias, derechos de voto y derechos a beneficios esté en poder de personas no residentes en Malta y no sea propiedad ni esté controlada, directa o indirectamente, por personas residentes en Malta, a condición de que la mayoría de los intereses comerciales de la sociedad estén fuera de Malta ([42]).

(44) También están exentas, en general, las transmisiones efectuadas dentro de un grupo en el ámbito de los ejercicios de reestructuración del grupo ([43]). Existe un número significativo de otras exenciones en gran parte centradas en distintas personas jurídicas con importantes intereses internacionales, y también en otras circunstancias, como el caso de las instituciones de inversión colectiva.

([34]) Artículo 84 Z, apartado 1, letras a) a c) de la Ley de la Marina Mercante.
([35]) Artículo 84 Z, apartado 1, letra d), de la Ley de la Marina Mercante.
([36]) Artículo 84 Z, apartado 1, letra e), de la Ley de la Marina Mercante.
([37]) Artículo 84 Z, apartado 1, letra d), de la Ley de la Marina Mercante y artículo 3, apartado 2, de las Normas Fiscales.
([38]) Ley del impuesto de timbre sobre actos jurídicos documentados y transmisiones, capítulo 364, Diario Oficial de Malta, 25 de noviembre de 1992.
([39]) Artículo 2 de la Ley del impuesto de timbre sobre actos jurídicos documentados y transmisiones.
([40]) Artículo 5 de las Normas Fiscales.
([41]) Artículo 42, apartado 1, de la Ley del impuesto de timbre sobre actos jurídicos documentados y transmisiones.
([42]) Artículo 47.3 y 47.4 de la Ley del impuesto de timbre sobre actos jurídicos documentados y transmisiones.
([43]) Artículo 42.1.b de la Ley del impuesto de timbre sobre actos jurídicos documentados y transmisiones.

3. RAZONES PARA INCOAR EL PROCEDIMIENTO DE INVESTIGACIÓN FORMAL

(45) En la Decisión de incoación, se suscitaron dudas en relación con la compatibilidad de las medidas descritas en los apartados 2.1 a 2.8 con el mercado interior, y en particular con las Directrices de transporte marítimo ([44]).

(46) Por lo que se refiere a las medidas de tributación en función del tonelaje, la Comisión expresó las siguientes dudas:

a) Las Directrices de transporte marítimo limitan la aplicación del impuesto sobre el tonelaje a los buques utilizados para el transporte marítimo, que se define como «el transporte marítimo de pasajeros o de mercancías» ([45]). Sin embargo, esta definición no parece reflejarse en la Ley de la Marina Mercante. Por otra parte, el régimen ofrece al ministro maltés discrecionalidad para apartarse de los requisitos generales previstos en dicha Ley. La Comisión consideró que los beneficios de los buques no dedicados a actividades de transporte marítimo no deben gravarse con el impuesto sobre el tonelaje. En este contexto, la Comisión considera que los buques pesqueros, pontones, barcazas, yates, buques de crucero y plataformas petrolíferas aparentemente podrían acogerse al régimen de tributación en función del tonelaje, pero duda que ello esté justificado.

b) La ausencia de disposiciones claras sobre los buques de servicio o de apoyo, los remolcadores y las dragas plantea nuevas dudas a la Comisión sobre si se ha garantizado el cumplimiento de las normas establecidas en las Directrices de transporte marítimo.

c) Por lo que se refiere a las plusvalías por la venta de buques, la Comisión tiene dudas sobre si las operaciones exentas se limitan a los buques comprados y vendidos por compañías de navegación en el período durante el cual estén cubiertos por el impuesto sobre el tonelaje.

d) La Comisión considera que la ausencia de límites claros sobre la elegibilidad de las actividades accesorias podría dar lugar a la concesión de ayuda incompatible, sobre todo en el caso de la venta de determinadas mercancías a bordo de buques de crucero.

e) Por lo que se refiere a los buques que realizan actividades elegibles, la Comisión considera que las ventajas fiscales no deben ampliarse a todos los operadores del mercado involucrados de algún modo con dichos buques. Los arrendadores de buques sin ninguna actividad de transporte marítimo por su cuenta no deben beneficiarse de la tributación en función del tonelaje. Además, la Comisión tenía dudas sobre la elegibilidad ilimitada de los fletadores y asimilados para beneficiarse del impuesto sobre el tonelaje.

f) La Comisión expresó sus dudas en cuanto a saber si, en todos los casos, el nivel de tributación estaría en consonancia con lo aceptado por ella en el pasado para otros Estados miembros.

g) La Comisión expresó dudas sobre si los requisitos del vínculo de pabellón, así como las medidas de compartimentación, serían adecuados.

h) La Comisión cuestionó el tratamiento fiscal de los dividendos de las compañías de navegación.

i) La Comisión también cuestionó la compatibilidad con el mercado interior de la exención de la tributación de las plusvalías correspondientes a las participaciones en las compañías de navegación.

j) La Comisión cuestionó la compatibilidad con el mercado interior de las exenciones previstas en la Ley del impuesto sobre actos jurídicos documentados y transmisiones en relación con los buques. Estas exenciones parecen beneficiar a operadores económicos que no son necesariamente auténticas compañías de navegación (por ejemplo, los accionistas).

k) Por último, la Comisión consideró que la exención del impuesto sobre la renta aplicable a los beneficios de la venta de buques y compañías de navegación no estaba en consonancia con las Directrices de transporte marítimo.

4. OBSERVACIONES Y COMPROMISOS CONTRAÍDOS POR MALTA

4.1. Introducción

(47) Malta señala que siempre ha aplicado un impuesto sobre el tonelaje con el fin de respetar la competencia leal y las Directrices de transporte marítimo.

([44]) Comunicación de la Comisión C (2004) 43 — Directrices comunitarias sobre ayudas estatales al transporte marítimo (DO C 13 de 17.1.2004, p. 3.

([45]) Las Directrices de transporte marítimo se refieren explícitamente a la definición del transporte marítimo contenida en el Reglamento del Consejo (CEE) n.º 4055/86 de la Comisión, de 22 de diciembre de 1986, relativo a la aplicación del principio de libre prestación de servicios al transporte marítimo entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países (DO L 378 de 31.12.1986, p. 1), y el Reglamento (CEE) n.º 3577/92 del Consejo, de 7 de diciembre de 1992, por el que se aplica el principio de libre prestación de servicios a los transportes marítimos dentro de los Estados miembros (cabotaje marítimo) (DO L 364 de 12.12.1992, p. 7).

(48) En la práctica, el régimen maltés siempre se ha limitado a buques reconocidos por la Comisión como elegibles para el impuesto sobre el tonelaje (esencialmente, buques utilizados para el transporte internacional de viajeros y mercancías). Los servicios accesorios, como el corretaje y la financiación, no se han beneficiado de la tributación en función del tonelaje.

(49) A finales de diciembre de 2015, el tonelaje bruto registrado con pabellón maltés sumaba 66,2 millones (más de 3 000 buques). La flota que enarbola pabellón maltés es un componente clave de la actividad marítima de Malta y un eslabón fundamental para la viabilidad económica de su sector del transporte marítimo, teniendo en cuenta, en particular, su posición como isla pequeña en la periferia de la Unión y el efecto multiplicador que genera en la economía maltesa.

(50) Esto debe compararse con los 462 buques sujetos al régimen de tributación en función del tonelaje, con un total de 10,4 millones de toneladas brutas al final de 2015.

(51) Los buques sujetos al régimen maltés de tributación en función del tonelaje enarbolan pabellón maltés, con excepción de dos buques que enarbolan pabellón noruego. Ninguno de los buques en cuestión se explota en virtud de contratos de fletamento a casco desnudo o contratos de fletamento por tiempo o por viaje.

(52) Los buques de explotación comercial que operan en las aguas territoriales de Malta no se benefician del régimen maltés de tributación en función del tonelaje. Realizan principalmente operaciones portuarias tales como operaciones de repostaje de buques, transporte y cruceros turísticos, y emplean a mucha gente de mar maltesa.

(53) Es necesario hacer una distinción entre los buques explotados comercialmente para el transporte de turistas o carga en las aguas territoriales de Malta y los buques utilizados en el comercio internacional. Solo estos últimos pueden acogerse al régimen maltés de tributación en función del tonelaje.

4.2. **Régimen de tributación en función del tonelaje**

4.2.1. *Buques elegibles para el impuesto sobre el tonelaje*

4.2.1.1. Observaciones generales

(54) Con arreglo al primer anexo de la Ley de la Marina Mercante, el impuesto sobre el tonelaje será exigible a todos los buques registrados en Malta, incluidos los de recreo y los pesqueros.

(55) No obstante, Malta señala que no todos los tipos de buques se consideran «buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje» que se benefician del régimen de tributación en función del tonelaje. Este es el caso, por ejemplo, de los yates de recreo y los buques pesqueros. Del mismo modo, las organizaciones de navegación con licencia que posean, exploten o gestionen dichos buques no tienen derecho a beneficiarse del régimen de tributación en función del tonelaje sobre los beneficios que la organización obtenga con tales buques.

(56) Los buques que no se utilicen en actividades de transporte marítimo, como los buques pesqueros y los yates de recreo, están obligados a pagar el impuesto sobre la renta en Malta en relación con su renta imponible, además de las tasas de registro y las tasas anuales sobre el tonelaje con arreglo a la Ley de la Marina Mercante. Estos impuestos y tasas también se denominan en Malta «impuesto sobre el tonelaje»; sin embargo, solo los denominados anteriormente por Malta «buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje» están obligados al pago del impuesto sobre el tonelaje en virtud del régimen de tributación en función del tonelaje, en lugar de pagar el impuesto sobre la renta en virtud de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

(57) Las Normas Fiscales prevén una exención del impuesto sobre la renta únicamente respecto a los ingresos derivados de las «actividades de transporte marítimo». Las Normas de Procedimiento Interno de 2012 enumeran tipos de buques que no pueden acogerse al régimen de tributación en función del tonelaje en vez de al impuesto sobre la renta normal, ya que los ingresos obtenidos por dichos buques no se consideran ingresos procedentes de «actividades de transporte marítimo». En particular, no se benefician los buques pesqueros, yates de recreo, instalaciones fijas, incluidas las plataformas petrolíferas en alta mar que no se utilizan para el transporte marítimo, los remolcadores costeros, los pontones grúa sin medios propios de propulsión, y los buques cuya finalidad principal es ofrecer un espacio de juego o casino. Tampoco pueden acogerse a la exención del impuesto sobre la renta normal las plataformas móviles y los pontones. Todos estos buques pagan simplemente una tasa de registro y una tasa anual en función de su tonelaje, denominado «impuesto sobre el tonelaje», pero que no les exime del impuesto normal sobre la renta.

(58) Malta declara que, en el futuro, la tasa de registro y la tasa anual pagadera por los buques pesqueros y buques similares no elegibles no se denominará «impuesto sobre el tonelaje», a fin de evitar confusiones.

(59) El margen de apreciación que tiene el ministro competente para aceptar buques de menos de 1 000 toneladas netas no significa que los buques que no se utilizan para actividades de transporte marítimo puedan estar cubiertos por el régimen de tributación en función del tonelaje. Dicho margen de apreciación no elimina la necesidad de que el buque tenga que utilizarse para el transporte internacional de mercancías o pasajeros.

(60) En aras de la claridad, el texto del artículo 85 *bis*, apartado 1, de la Ley de la Marina Mercante deberá reformularse como sigue: «El ministro, con el acuerdo del ministro de Hacienda y con sujeción a las condiciones que se consideren oportunas en virtud de esta Ley, declara que los buques cubiertos por el régimen de tributación en función del tonelaje son los buques de cualquier tonelaje neto utilizados para actividades de transporte marítimo».

(61) Solamente las categorías de buques mencionadas en el cuadro 2 se aceptan como elegibles a efectos del impuesto sobre el tonelaje en Malta (con la exención paralela del impuesto normal sobre la renta). El cuadro 2 muestra la composición de la flota en 2015.

Cuadro 2

Tipo de buque	Total de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje (diciembre de 2015)
Barcaza de carga	7
Granelero	113
Buque de transporte de automóviles	5
Buque cementero	2
Yates explotados comercialmente ([1])	29
Portacontenedores	12
Buque de carga general	120
Buque de pasajeros	24
Buque de embarque o desembarque sobre ruedas (ro/ro)	5
Embarcación de apoyo ([2])	3
Buque cisterna	155
Remolcador	2
TOTAL	**477**

([1]) Yates de 15 metros de eslora total, que no transporten carga y que transporten un máximo de 12 pasajeros, no utilizados para fines recreativos. Están regulados por el Código de los yates comerciales, establecido por la Dirección General de la Marina Mercante del Centro de Transporte de Malta; http://www.transport.gov.mt/superyacht-registration/commercial-yacht-code

([2]) Los buques de apoyo pueden dividirse en dos tipos en función de las operaciones que realizan: i) buques de suministro utilizados para el transporte de bienes y equipos para la asistencia a instalaciones en alta mar; y ii) buques utilizados para el transporte de la tripulación desde y hacia instalaciones en alta mar, o una combinación de ambas categorías.

(62) Malta ha confirmado que la totalidad de los buques que se benefician de la exención del impuesto normal sobre la renta (en lo sucesivo, «flota maltesa sujeta al impuesto sobre el tonelaje») están registrados o tienen pabellón de la UE o del EEE ([46]) y que, desde 2004, ningún buque con pabellón que no sea de la UE o del EEE ha formado parte de la flota sujeta al impuesto sobre el tonelaje.

(63) En términos de tonelaje, la flota maltesa sujeta al impuesto sobre el tonelaje representaba cerca de 10,4 millones de toneladas de tonelaje bruto a finales de 2015, lo que equivale a menos del 20 % de los buques registrados en Malta.

([46]) Los buques fletados a casco desnudo se registran en Malta, pero pueden enarbolar otro pabellón. Los únicos buques sin pabellón de Malta que disfrutan del régimen de tributación en función del tonelaje, son buques con pabellón de la UE o del EEE.

(64) Malta ha asumido el compromiso de seguir limitando los buques elegibles para el régimen de tributación en función del tonelaje a los utilizados para el transporte marítimo de pasajeros o de mercancías y a determinadas actividades de transporte marítimo en los términos anteriormente aprobados por la Comisión como elegibles en virtud de las Directrices de transporte marítimo a efectos del impuesto sobre el tonelaje aplicable por otros Estados miembros.

(65) Malta precisará asimismo que solo las organizaciones de navegación genuinas podrán beneficiarse del régimen de tributación en función del tonelaje, en particular las organizaciones que hayan asumido riesgos y responsabilidades en lo que respecta a i) la explotación de un buque que realice actividades de transporte marítimo según lo definido en las Directrices de transporte marítimo ([47]) (como responsabilidades en el ámbito de la gestión técnica y de la tripulación); o ii) al transporte marítimo en el sentido de las Directrices de transporte marítimo (incluido con buques fletados con tripulación en determinadas condiciones ([48])).

4.2.1.2. Aplicación del impuesto sobre el tonelaje a las barcazas

(66) Las barcazas que no se utilicen para el «transporte internacional de mercancías» no son elegibles para el régimen maltés de tributación en función del tonelaje, con independencia de que dispongan o no de propulsión propia. Las barcazas diseñadas y utilizadas habitualmente para la navegación en alta mar y utilizadas también en el transporte marítimo internacional podrán ser elegibles para el régimen maltés de tributación en función del tonelaje. Esto se considera necesario para cargas que no pueden transportarse en buques convencionales.

(67) El sector energético emplea barcazas para el transporte de piezas como anclas, tubos y cadenas que no pueden transportarse en buques convencionales. También los módulos para nuevas plataformas petrolíferas de perforación y producción se transportan en barcazas. Existen otras barcazas que transportan material para el tendido de tuberías en aguas profundas o grúas de muy alta capacidad. Las barcazas sin medios propios de propulsión se utilizan también para suministrar carbón a las centrales térmicas.

4.2.1.3. Aplicación del impuesto sobre el tonelaje a los buques de crucero

(68) Los buques de crucero (de pasajeros) son elegibles para el régimen maltés de tributación en función del tonelaje. Malta señaló que Alemania, Chipre, Dinamarca, Francia, Irlanda, Italia, Noruega, los Países Bajos y el Reino Unido consideran que los buques de crucero son elegibles, a condición de que no se utilicen principalmente para juegos de azar o casinos ni fines parecidos no relacionados con el transporte.

(69) El sector es sumamente beneficioso para el sector marítimo de la Unión y ofrece un gran valor añadido a un número significativo de Estados miembros. El sector es objeto de competencia internacional agresiva y emplea a un gran número de trabajadores cualificados y especializados.

4.2.1.4. Aplicación del impuesto sobre el tonelaje a los yates comerciales

(70) Los yates comerciales utilizados en el transporte internacional de pasajeros podrán ser elegibles a efectos del régimen de tributación en función del tonelaje, siempre que estén inscritos en Malta como yates comerciales. Deberán utilizarse para el transporte comercial de un máximo de 12 pasajeros ([49]) y están obligados a cumplir un conjunto de normas estrictas en materia de seguridad y funcionamiento. Los yates certificados como yates comerciales se consideran equivalentes a los buques de pasajeros, ya que pueden navegar en aguas internacionales. El Código maltés de los yates comerciales ([50]) establece las normas técnicas que deben cumplir estos yates comerciales para ser elegibles a efectos del régimen de tributación en función del tonelaje. Estas normas son equivalentes a las que regulan la construcción y la explotación de buques mercantes, previstos en convenios internacionales tales como el Convenio SOLAS y el Convenio MARPOL ([51]). Los demás criterios de elegibilidad aplicables a los yates comerciales son los mismos que se aplican a otros tipos de buques.

(71) Los propietarios de estos buques comerciales celebran contratos de gestión por terceros con empresas de gestión de yates. Las Normas Fiscales permiten tanto a los armadores como a los gestores optar al régimen de tributación en función del tonelaje. En la actualidad, no existen casos en que tanto el propietario como el gestor de un yate comercial registrado con arreglo a la Ley de la Marina Mercante se hayan beneficiado del régimen.

([47]) Sección 2 de las Directrices de transporte marítimo.
([48]) Véanse los considerandos 100 y 101.
([49]) Todo buque que transporte más de 12 personas se define como un buque de pasajeros de conformidad con el Convenio Internacional para la Seguridad de la Vida Humana en el Mar (Convenio SOLAS), por lo que debe cumplir los requisitos y las normas establecidas en los convenios internacionales aplicables.
([50]) Código de los yates comerciales, publicado por la Dirección General de la Marina Mercante del Centro de Transporte de Malta, http://www.transport.gov.mt/superyacht-registration/commercial-yacht-code
([51]) El Código de los yates comerciales se notificó a la Organización Marítima Internacional como un acuerdo equivalente a los convenios internacionales.

(72) El sector internacional de los yates comerciales es muy competitivo y los yates de recreo registrados en la UE/EEE afrontan una competencia creciente de operadores establecidos fuera del EEE. Los terceros países ofrecen incentivos fiscales a las sociedades para que registren en ellos los yates.

4.2.1.5. Aplicación del impuesto sobre el tonelaje a los remolcadores y dragas

(73) Cuando una organización de navegación con licencia obtenga ingresos procedentes de buques remolcadores que estén sujetos al impuesto sobre el tonelaje, la organización solo tendrá derecho a acogerse al régimen de tributación en función del tonelaje por los ingresos procedentes de actividades de transporte marítimo. Los servicios de remolque en los puertos están excluidos del régimen. Los remolcadores solo serán elegibles cuando se confirme que la mayoría de su período operativo se dedica al transporte internacional de mercancías, respetando el umbral del 50 % previsto en las Directrices de transporte marítimo ([52]).

(74) Las Normas de Procedimiento Interno de 2012 excluyen a los remolcadores costeros del régimen de tributación en función del tonelaje y aclaran que los buques no mencionados no son simplemente elegibles a efectos del régimen de tributación en función del tonelaje, sino que también es necesario que cumplan los requisitos de las Normas Fiscales. En la nueva redacción de las Normas Fiscales para la Marina Mercante se indicará expresamente que para que los remolcadores y dragas sean elegibles, deberán estar inscritos en un registro de la UE o del EEE. Aunque ello no estuviera anteriormente especificado de manera clara, este requisito se ha cumplido siempre.

(75) Malta se comprometió a incorporar el texto exacto de las Directrices de transporte marítimo en lo que respecta a las actividades de remolque y dragado.

4.2.1.6. Aplicación del impuesto sobre el tonelaje a los buques de servicio

(76) Malta ha explicado que solo unos pocos buques de servicio o de apoyo estaban cubiertos por el régimen de tributación en función del tonelaje. Los buques afectados eran buques de carga fraccionada o buques polivalentes ([53]).

(77) Malta aduce que los buques de servicio o de apoyo están sujetos al mismo marco operativo y reglamentario aplicable a los buques que realizan transporte marítimo (en el sentido de las Directrices de transporte marítimo), en términos de:

a) requisitos técnicos, incluidos todos los instrumentos y normas internacionales pertinentes sobre la estructura del buque, la seguridad y la protección del medio ambiente, así como las normas de clasificación;

b) tripulación: estos buques están tripulados con arreglo a la normativa internacional que se aplica también a los buques mercantes, entre ellos el Convenio internacional sobre normas de formación, titulación y guardia para la gente de mar de la Organización Marítima Internacional (Convenio STCW, por sus siglas en inglés) y el Convenio sobre el trabajo marítimo de la Organización Internacional del Trabajo; los marinos empleados a bordo de estos buques están sujetos a los mismos requisitos de formación y a las mismas condiciones de vida y de trabajo que los trabajadores a bordo de los buques mercantes tradicionales;

c) marco jurídico: los armadores que explotan estos buques están sujetos a las mismas restricciones legales en materia de seguridad, responsabilidad en caso de accidente o contaminación, y normas de competencia.

(78) Los buques de servicio se enfrentan a la competencia internacional, que se benefician de salarios más bajos para la tripulación, impuestos más bajos, programas de mantenimiento reducidos, etc.

(79) Además, los buques de servicio contribuyen al cumplimiento de los objetivos de las Directrices de transporte marítimo, al igual que otros buques (mercantes). Contribuyen al desarrollo del sector del transporte marítimo y tienen una repercusión positiva en el empleo y en los conocimientos técnicos marítimos en la Unión.

(80) Malta ha asumido el compromiso de limitar los buques elegibles a los que se utilizan en el transporte internacional de pasajeros o de mercancías por mar, de conformidad con las Directrices de transporte marítimo.

(81) Malta señaló que la Comisión ya ha aceptado que los buques cableros, de tendido de tuberías, de investigación y los navíos-grúa puedan acogerse al impuesto sobre el tonelaje ([54]).

([52]) Sección 3.1 de las Directrices de transporte marítimo.

([53]) Los buques de carga fraccionada y multiusos se utilizan para el transporte marítimo en el sentido de las Directrices de transporte marítimo. Los buques de carga fraccionada transportan mercancías que deben cargarse por separado y no en contenedores intermodales.

([54]) A título de ejemplo, véase el considerando 47 de la Decisión de 27 de abril de 2010 en el asunto N714/09 (Países Bajos-Ampliación del régimen de tributación en función del tonelaje a los buques cableros, de tendido de tuberías, de investigación y buques-grúa) (DO C 158 de 18.6.2010, p. 2).

4.2.2. *Ingresos elegibles a efectos de tributación en función del tonelaje*

4.2.2.1. Elegibilidad de los servicios accesorios prestados en el contexto del transporte marítimo

(82) La expresión «actividades accesorias», que aparece en la definición de «actividades de transporte marítimo» del artículo 85, apartado 1, de las Normas Fiscales, siempre se ha interpretado como que requiere la existencia de una relación estricta entre el transporte internacional de pasajeros y mercancías y la actividad accesoria. El que una determinada actividad se considere accesoria depende de un análisis caso por caso.

(83) Para determinar si una actividad es accesoria se tienen en cuenta los comentarios al artículo 8 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE (en lo sucesivo, «Comentarios»), y en particular el apartado 4.2 de los Comentarios que establece que, en el marco del transporte internacional, los ingresos derivados de actividades accesorias son ingresos procedentes de actividades que contribuyen de forma mínima a [dicha explotación de buques en el tráfico internacional] y presentan una relación tan estrecha con dicha explotación que no deben considerarse una actividad independiente o una fuente de ingresos independiente de la empresa.

(84) Malta hace hincapié en que el transporte de pasajeros normalmente contiene una diversidad de servicios complementarios incluidos en el precio del billete. Estos servicios incluyen la disponibilidad de camarotes y servicios de restauración, así como otros servicios que responden a las expectativas de los viajeros, como servicios de embarque y desembarque. Los pasajeros de buques de gran tamaño tienen también la expectativa de contar con cine, spa, peluquería y servicios similares a bordo. Estos servicios y los servicios de excursiones locales deben considerarse actividades accesorias de la actividad de transporte marítimo siempre que el servicio sea contratado en condiciones de plena competencia. Malta señaló también que se considera un requisito legal que las tiendas a bordo de un buque de crucero estén cerradas cuando el buque se encuentre en puerto.

(85) Las ventas de billetes de transporte son la principal fuente de ingresos de los operadores de buques de crucero, y los ingresos obtenidos a bordo son un componente accesorio, pero esencial, para la viabilidad de la actividad de transporte de pasajeros. Los datos del sector estiman que la mayor parte de los ingresos de los buques de crucero (60 % o más) se deriva de las ventas de billetes.

(86) Las Normas de Procedimiento Interno de 2012 excluyen expresamente del régimen de tributación en función del tonelaje a los buques cuyo objeto principal sea suministrar bienes o servicios habitualmente prestados en tierra (por ejemplo, un hotel, supermercado o restaurante flotante), así como casinos flotantes. De los 26 buques de pasaje que se benefician del régimen de tributación en función del tonelaje 17 no ofrecen servicios de casino ni de venta de artículos de lujo.

(87) Malta se comprometió a que, con la entrada en vigor de las nuevas Normas Fiscales de la marina mercante, varias actividades que puedan estar en competencia con empresas basadas en tierra y que por consiguiente no sean elegibles a efectos del régimen de tributación en función del tonelaje, se excluyan expresamente. Estas actividades incluirán la venta a bordo de bienes o servicios no suministrados normalmente a los pasajeros, como por ejemplo vehículos, aparatos domésticos o ganado, o vacaciones en el buque si este permanecer anclado y no existe el elemento de transporte marítimo.

(88) Además, Malta se ha comprometido a limitar los ingresos de las actividades accesorias a un máximo del 50 % de los ingresos brutos de cada buque. La verificación del cumplimiento por las autoridades tributarias se realizará para cada uno de los buques pertenecientes a un grupo.

(89) Las actividades accesorias limitadas que pueden acogerse al impuesto sobre el tonelaje incluirán:

«a) el transporte de pasajeros y carga de cualquier forma que no sea a bordo de un buque sujeto al régimen de tributación en función del tonelaje explotado por la organización de navegación con licencia, siempre que:

i) exista un contrato individual con el cliente para el viaje que incluye un viaje en un barco cubierto por el régimen de tributación en función del tonelaje; y

ii) el transporte para la parte restante del viaje sea adquirido u obtenido por la organización de navegación con licencia en condiciones que habrían sido previstas entre empresas independientes;

b) ventas e instalaciones que suelen estar disponibles para los clientes de buques de pasaje de navegación marítima, incluidos:

i) la venta de bebidas alcohólicas, perfumes y tabaco;

ii) el cambio de divisas para gastos personales;

iii) servicios de salud y belleza, spa y bienestar;

c) servicios administrativos y de seguros que estén directamente relacionados con el transporte de pasajeros o de carga, incluso en el marco de contratos individuales de viaje que incluyan un viaje en un buque acogido al régimen de tributación en función del tonelaje;

d) la oferta de vacaciones vendidas al cliente en virtud de un contrato individual, siempre que:

i) parte de las vacaciones sea un viaje en un buque acogido al régimen de tributación en función del tonelaje explotado por una organización de navegación con licencia, y la parte restante sea en tierra (en lo sucesivo, "parte en tierra");

ii) la parte en tierra sea adquirida u obtenida por una organización de navegación con licencia en condiciones de plena competencia;

e) la carga y descarga de mercancías transportadas en un buque acogido al régimen de tributación en función del tonelaje explotado por la organización de navegación con licencia y la puesta a disposición por dicha organización de instalaciones utilizadas exclusivamente para estos fines;

f) la agrupación o división de la carga transportada en un buque acogido al régimen de tributación en función del tonelaje explotado por la organización de navegación con licencia inmediatamente antes o después de un viaje, si la actividad no está relacionada con el transporte terrestre;

g) el depósito temporal de las mercancías transportadas en un buque acogido al régimen de tributación en función del tonelaje explotado por la organización de navegación con licencia en el muelle o junto al este, si la actividad no forma parte de una operación de almacenamiento a largo plazo;

h) el alquiler o puesta a disposición de clientes de contenedores para mercancías transportadas en un buque acogido al régimen de tributación en función del tonelaje explotado por la organización de navegación con licencia;

i) la prestación de excursiones para los pasajeros de un buque sujeto al régimen de tributación en función del tonelaje explotado por la organización de navegación con licencia, en que los camarotes estén destinados al uso exclusivo del pasajero.»

(90) Además, los siguientes ingresos accesorios estarán sujetos al límite máximo:

a) los derivados de la publicidad y la mercadotecnia, cuando correspondan a la venta de espacios publicitarios a bordo de buques que se acojan al régimen de tributación en función del tonelaje;

b) los derivados de instalaciones para apuestas y juegos normalmente a disposición de los clientes en buques de pasaje de navegación marítima para entretenimiento a bordo, y la venta a pasajeros en buques marítimos de artículos de lujo del tipo normalmente ofrecido a este tipo de pasajeros, siempre que los ingresos de estas actividades constituyan menos del 25 % de los ingresos brutos del buque cubierto por el régimen de tributación en función del tonelaje.

(91) De acuerdo con las Normas de Procedimiento Interno de 2012, las actividades accesorias no específicas del buque, que están actualmente sujetas al impuesto sobre el tonelaje en Malta, comprenden: i) la explotación de instalaciones de expedición de títulos de transporte y terminales de pasajeros relacionadas con actividades de transporte marítimo sujetas al impuesto sobre el tonelaje; ii) intereses o rendimientos similares obtenidos del capital circulante cuando los intereses o ingresos se utilicen para financiar la organización de navegación con licencia o sus actividades de transporte marítimo; iii) o la adquisición y mantenimiento de un buque sujeto al impuesto sobre el tonelaje. En la futura legislación, estas actividades continuarán beneficiándose del régimen de tributación en función del tonelaje en virtud de la rúbrica «Otras actividades accesorias reconocidas por la Comisión Europea como elegibles a efectos del impuesto sobre el tonelaje», siempre que ello no genere unos ingresos totales brutos de las actividades accesorias (específicas del buque o de otro tipo) superiores al 50 % de los ingresos sujetos a tributación en función del tonelaje de la empresa beneficiaria.

(92) A partir de un análisis correspondiente al período 2004-2016 realizado por el Registro General de Buques y Marinos, se constató que todas las entidades acogidas al régimen de tributación en función del tonelaje respetaron el límite máximo del 50 % de ingresos brutos para las actividades accesorias. Se prestó especial atención a los buques de crucero, teniendo en cuenta la importancia de estos ingresos. Las inspecciones realizadas para cada buque de las compañías de navegación acogidas al régimen de tributación en función del tonelaje revelaron que los ingresos de las actividades accesorias estaban muy por debajo del límite del 50 %. Malta ha confirmado posteriormente que, desde mayo de 2004, se respeta el umbral del 50 % en lo que respecta a las actividades accesorias. Malta destaca que los beneficios de posibles subcontratistas nunca fueron elegibles a efectos del régimen de tributación en función del tonelaje.

4.2.2.2. Aplicación del impuesto sobre el tonelaje a entidades que fletan buques elegibles a casco desnudo

(93) Malta sostiene que, contrariamente a lo que ocurre con los arrendadores financieros, los armadores que fletan buques a casco desnudo no son un elemento extraño en el sector del transporte marítimo, asumiendo también un cierto grado de responsabilidad por sus buques.

(94) Cuando el buque sea utilizado exclusivamente para actividades elegibles y sea explotado por el armador, la totalidad de los ingresos del buque estarán sujetos al impuesto sobre el tonelaje. En este contexto, Malta considera que el mismo principio debería cumplirse cuando los ingresos en cuestión sean compartidos entre el armador y el gestor del buque, siempre que se reúnan las condiciones necesarias (incluido el pago del impuesto sobre el tonelaje por cada una de las partes). Malta aduce que un enfoque excesivamente estricto en esta materia puede llevar a los armadores a transferir el pabellón de sus buques fuera de la Unión y a precios más elevados por el arrendamiento de buques para las compañías de navegación de la Unión.

(95) Ningún buque objeto de fletamento a casco desnudo aceptado en el pasado en el marco del régimen de tributación en función del tonelaje fue fletado a casco desnudo a terceros, como demuestra el resumen relativo al período 2004-2016 presentada a los servicios de la Comisión.

(96) Los buques fletados a casco desnudo representan aproximadamente el 10 % de los buques sujetos al régimen maltés de tributación en función del tonelaje. Los fletamentos tuvieron lugar dentro del grupo ([55]).

(97) A fin de garantizar que, *de iure*, no exista ninguna posibilidad en el futuro de que los meros arrendadores de buques (incluidos los que alquilan pequeños yates a personas físicas ([56])) se beneficien del régimen de tributación en función del tonelaje, Malta se ha comprometido a limitar la elegibilidad de las operaciones de fletamento a casco desnudo a las siguientes:

a) transacciones dentro del grupo ([57]);

b) transacciones entre compañías de navegación genuinas y con terceros debido a un exceso de capacidad a corto plazo, siempre que la duración del contrato de fletamento no sea superior a tres años y siempre que el tonelaje neto objeto de fletamento a casco desnudo a terceros sea inferior al 50 % del tonelaje total de la compañía o grupo sujeto al impuesto sobre el tonelaje; el término «exceso de capacidad a corto plazo» se refiera únicamente a buques adquiridos por la organización de navegación con licencia para el ejercicio de sus propias actividades de transporte marítimo y no incluya los buques adquiridos específicamente para el fletamento a casco desnudo.

4.2.2.3. Aplicación del impuesto sobre el tonelaje a servicios de transporte prestados utilizando buques arrendados con tripulación a otras compañías de navegación (fletamento por tiempo o por viaje)

(98) Malta ha confirmado que, desde 2004, ningún beneficiario del régimen de tributación en función del tonelaje en Malta ha realizado actividades de fletamento por tiempo o similares.

(99) Sin embargo, Malta señaló que la propia naturaleza de la navegación requiere la posibilidad de tomar decisiones de forma flexible y rápida por parte de los armadores para adaptarse a la evolución del mercado. Malta señaló que las Directrices de transporte marítimo no prevén un límite al tonelaje máximo que una organización puede arrendar con tripulación para poder optar a las ayudas autorizadas en virtud de las Directrices.

(100) Una flota objeto de fletamento por tiempo está sujeta a las condiciones generales en materia de vínculo de pabellón de la legislación maltesa. Los requisitos en cuanto al vínculo de pabellón se aplican a toda la flota sujeta al impuesto sobre el tonelaje ([58]). Desde mayo de 2004, todos los buques fletados por tiempo o por viaje que han podido acogerse al régimen maltés de tributación en función del tonelaje tienen pabellón del EEE.

(101) Malta aclara que, de acuerdo con el enfoque adoptado por la Comisión en el asunto del impuesto sobre el tonelaje francés ([59]), sería necesario que los nuevos operadores tuvieran al menos un 25 % de su flota de sujeta al impuesto sobre el tonelaje con pabellón del EEE.

4.2.3. *Aplicación de la norma del vínculo de pabellón*

(102) Solo desde 2010 permiten las Normas Fiscales que también los buques no registrados en la UE o el EEE estén cubiertos por el impuesto sobre el tonelaje con sujeción a las condiciones establecidas en el considerando 27. Por tanto, la gran mayoría de la flota maltesa sujeta al impuesto sobre el tonelaje (90 %) enarbola un pabellón de la UE o del EEE.

([55]) Un grupo se define como dos o más compañías de transporte marítimo que son propiedad y están controladas, directa o indirectamente, en más del 50 %, por las mismas personas, así como en todas las situaciones de control (independientemente del porcentaje de la propiedad), en el sentido del artículo 1 de la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado, relativa a las cuentas consolidadas (DO L 193 de 18.7.1983, p. 1) y de las NIIF 10 «Estados financieros consolidados».

([56]) Yates de recreo pequeños que no corresponden a la definición que figura en la nota 49 a pie de página.

([57]) Véase la nota 55 a pie de página.

([58]) Salvo los buques fletados a casco desnudo.

([59]) Decisión (UE) 2015/667 de la Comisión, de 4 de febrero de 2015, relativa a la ayuda estatal SA.14551 (2013/C) ejecutada por Francia como consecuencia de la modificación de las condiciones de las ayudas concedidas a los fletadores por tiempo en el marco del régimen de tributación en función del tonelaje (DO L 110 de 29.4.2015, p. 15), considerando 46.

(103) Malta ha asumido el compromiso de exigir que todo nuevo operador posea al menos una cuota del 25 % de buques con pabellón de la UE o del EEE en la flota sujeta al impuesto sobre el tonelaje que explota ([60]), cuota que tendrá que mantener o aumentar de acuerdo con la sección 3.1 de las Directrices de transporte marítimo. Con arreglo a este compromiso, la cuota de la flota con pabellón del EEE de los beneficiarios del régimen de tributación en función del tonelaje no podrá disminuir por término medio en un plazo de tres años. Se admitirá una excepción a esta obligación únicamente cuando el 60 % de la flota sujeta al impuesto sobre el tonelaje ([61]) explotada por la compañía beneficiaria enarbole pabellón del EEE. Se llevará a cabo una inspección cada vez que un buque sea añadido o retirado de la flota sujeta al impuesto sobre el tonelaje.

(104) Malta también ha asumido el compromiso de que toda la gestión comercial y estratégica se lleve a cabo en el EEE.

(105) Los buques que no estén gestionados comercial y estratégicamente desde el EEE solo serán aceptados para beneficiarse del régimen de tributación en función del tonelaje si enarbolan un pabellón del EEE, excepto en el caso de los buques fletados a casco desnudo que cumplan determinadas condiciones con determinados límites ([62]).

4.2.4. *Tipos del impuesto sobre el tonelaje*

(106) Malta señaló que su régimen de tributación en función del tonelaje se basa en un principio similar al del régimen chipriota aprobado por la Comisión el 2010. Malta carga un impuesto anual sobre el tonelaje a tanto alzado en función del tonelaje del buque.

(107) Los tipos del impuesto sobre el tonelaje en Malta varían según el tonelaje neto y la edad del buque. El cuadro 3 compara el nivel de impuesto sobre el tonelaje pagado en Malta con los regímenes de tributación en función del tonelaje chipriota y polaco aceptados por la Comisión.

(108) Malta destaca que si se tiene en cuenta el cambio en el impuesto devengado determinado únicamente por el tonelaje del buque ([63]), la estimación del impuesto sobre el tonelaje anual adeudado en Malta sería similar al requerido en Chipre y Polonia:

Cuadro 3

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

(109) Malta también señala que el cálculo del impuesto sobre el tonelaje presentado para Polonia en el cuadro 3 supone que los buques estén operativos los 365 días del año. En virtud del régimen polaco del impuesto sobre el tonelaje, los buques que no estén operativos todo el año tienen derecho a una reducción proporcional. En Chipre, cuando un buque se encuentre parado durante un período de al menos tres meses, el importe del impuesto sobre el tonelaje exigible respecto de dicho buque quedará reducido en un 25 %.

([60]) Incluidos los buques fletados (con o sin tripulación), pero excluidos los cedidos en arrendamiento a casco desnudo.
([61]) Incluidos los buques fletados (con o sin tripulación), pero excluidos los cedidos en arrendamiento a casco desnudo.
([62]) Véase el compromiso 4 que figura en el anexo de la presente Decisión.
([63]) Tipo impositivo normal aplicable a buques en la categoría de edad más común (de 10 a 15 años).

(110) Malta prevé una reducción del tipo normal del impuesto sobre el tonelaje cuando el buque tenga menos de 10 años. Al mismo tiempo, Malta incrementa el impuesto sobre el tonelaje exigible cuando el buque tiene 15 años o más. El objetivo de esta norma es animar a los armadores y a los operadores a registrar buques más nuevos (y, por tanto, más eficaces y más respetuosos con el medio ambiente) y desincentivarlos de registrar buques más antiguos. Dado que, por lo general, los buques más nuevos son probablemente más seguros, más eficaces y más respetuosos con el medio ambiente que los más viejos, se considera que esta norma apoya el primer objetivo establecido en la sección 2.2 de las Directrices de transporte marítimo, es decir, mejorar un transporte marítimo fiable, eficaz, seguro y no dañino para el medio ambiente. Esto contribuye también a los objetivos para 2020 adoptados por la UE de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero.

(111) Malta alegó que el aumento del tipo del impuesto sobre el tonelaje cuando el buque es más viejo debe tenerse en cuenta en la ponderación del tipo general. En cualquier caso, sin embargo, dadas las reducciones aplicadas en Polonia y Chipre sobre los buques inmovilizados, aun con la reducción aplicada en Malta los tipos son comparables. Con vistas a una comparación adecuada, Malta declaró que cuando un buque está operativo al 75 % en Polonia, la comparación entre Malta y Polonia sería algo como lo presentado en el cuadro 4:

Cuadro 4

Tonelaje neto	Polonia	Malta (de 0 a 5 años)	Malta (de 5 a 10 años)
2 500	533,25	700	850
8 000	1 535	2 240	2 720
10 000	1 898	2 506	3 043
15 000	2 419	2 996	3 638
20 000	2 939	3 416	4 148
25 000	3 355	3 731	4 530
30 000	3 615	4 046	4 913
40 000	4 135	4 536	5 508
50 000	4 655	5 026	6 103
60 000	5 175	5 376	6 528

(112) En lo que respecta al poder discrecional del ministro que «[…] en las condiciones que juzgue apropiadas, podrá eximir a cualquier buque o cualquier categoría de buques del pago de la totalidad o parte de las tasas aplicables en virtud de esta normativa», Malta ha explicado que esta regla se aplica únicamente a las tasas de registro y anuales, también denominadas tasas sobre el tonelaje, y solo para garantizar cierta flexibilidad en casos que implican situaciones humanitarias y filantrópicas. Esta norma no se ha aplicado nunca.

(113) Por lo que se refiere a las reducciones como consecuencia del impuesto sobre el tonelaje pagado en otro Estado, Malta explicó que el objetivo de la norma en cuestión es evitar la doble imposición. Una entidad que esté sujeta a tributación en función del tonelaje en relación con un buque en otro país no debe estar obligada a abonar de nuevo en su totalidad el impuesto sobre el tonelaje en Malta. El régimen de desgravación de la doble imposición del tonelaje concedido por Malta se basa en el método de imputación normal que se aplica también en el ámbito de los impuestos sobre la renta. Malta hizo referencia a declaraciones anteriores de la Comisión a este respecto en consonancia con este enfoque ([64]).

(114) La desgravación de la doble imposición se limita al importe menor del impuesto sobre el tonelaje efectivamente soportado con respecto al buque fuera de Malta o al 75 % del impuesto maltés sobre el tonelaje que habría sido exigible antes de la concesión de la bonificación. La desgravación solo se concede por el impuesto sobre el tonelaje pagado para el mismo buque por la misma organización de navegación con licencia en otro Estado miembro.

([64]) Comunicación de la Comisión «Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales», COM(2001) 582 final de 23 de octubre de 2001, y Comunicación de la Comisión «La coordinación de los sistemas de imposición directa de los Estados miembros en el mercado interior», COM(2006) 823 final de 19 de diciembre de 2006.

4.2.5. *Medidas de compartimentación*

(115) Malta sostiene que las medidas de compartimentación establecidas en las Normas Fiscales disuaden efectivamente los comportamientos abusivos y evitan interferencias en las actividades no elegibles.

(116) Las Normas Fiscales imponen a las organizaciones de navegación con licencia la obligación de llevar una contabilidad separada que distinga los ingresos y beneficios procedentes de actividades de transporte marítimo de otras fuentes de ingresos. Además, una organización de navegación con licencia también está obligada a elaborar estados financieros que cumplen con las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión y someterlos a la auditoría por un censor de cuentas oficial.

(117) La no teneduría de una contabilidad separada excluye automáticamente a una organización de navegación de la elegibilidad para beneficiarse de cualquier exención fiscal.

(118) Una organización de navegación con licencia tiene la obligación de inscribirse en el ministerio de Hacienda, si desea acogerse al régimen de tributación en función del tonelaje.

(119) Una organización de navegación con licencia que obtenga beneficios del régimen de tributación en función del tonelaje está obligada a presentar una declaración anual de la renta que muestre claramente la separación entre los ingresos elegibles y no elegibles. En los casos en que la totalidad de los ingresos de una organización de navegación con licencia estén comprendidos en el ámbito de aplicación del régimen de tributación en función del tonelaje, en lugar de la declaración antes mencionada dicha organización podrá presentar una declaración, a través de una persona cualificada e independiente de la organización de navegación con licencia, ya sea un censor de cuentas y auditor o un representante legal. Existen graves sanciones aplicables en caso de declaraciones falsas y negligencia grave en el cumplimiento de dichas obligaciones.

(120) Las pérdidas resultantes de actividades sujetas al impuesto sobre la renta no pueden compensarse con el impuesto sobre el tonelaje debido.

(121) Una organización de navegación no puede decidir optar por acogerse o no al régimen maltés de tributación en función del tonelaje dependiendo de si tiene beneficios imponibles o pérdidas. A menos que la organización de navegación con licencia decida otra cosa, entra en el ámbito de aplicación del régimen de tributación en función del tonelaje. Si la organización opta por excluirse, esa decisión será irrevocable ([65]).

(122) Ninguna organización de navegación maltesa puede tener una parte de sus buques cubierta por el régimen de tributación en función del tonelaje y otra parte sujeta al régimen del impuesto sobre la renta ([66]).

(123) El artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta contiene una amplia gama de disposiciones contra las prácticas abusivas que tienen por objeto neutralizar regímenes o acuerdos artificiales destinados a obtener beneficios fiscales injustificados. Esta norma general contra las prácticas abusivas se ajusta a la Recomendación de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, sobre la planificación fiscal agresiva ([67]). Las medidas contra las prácticas abusivas van acompañadas de importantes sanciones en caso de infracción. Por tanto, en esos casos, además del pago del impuesto adeudado, se aplicarán intereses a un tipo del 0,54 % mensual (6,48 % anual), junto con sanciones suplementarias de hasta un 1,5 % al mes (18 % al año) sobre el impuesto adeudado.

(124) Las normas de deducibilidad de los gastos que figuran en la Ley del Impuesto sobre la Renta exigen la existencia de una relación directa entre los gastos y los ingresos que generan. El artículo 14, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre la Renta solo autoriza una deducción si el gasto se contrae íntegra y exclusivamente en la generación de ingresos. Por tanto, no es posible solicitar deducciones de otros tipos de ingresos imponibles por los gastos realizados para generar beneficios exentos (incluidos los beneficios sujetos al impuesto sobre el tonelaje).

(125) Todas las organizaciones de navegación con licencia están obligadas a llevar registros adecuados y suficientes de sus ingresos y gastos a fin de posibilitar la liquidación inmediata de sus ingresos y gastos elegibles.

([65]) Artículo 6 de las Normas Fiscales.
([66]) Artículo 6 de las Normas Fiscales.
([67]) DO L 338 de 12.12.2012, p. 41.

(126) Malta ha asumido el compromiso de exigir a los beneficiarios del régimen de tributación en función del tonelaje la presentación de declaraciones anuales de cumplimiento obligatorio para todos los parámetros verificables como, por ejemplo, el tipo de buque, las actividades realizadas con el buque, su tonelaje neto, los días de utilización, el pabellón, los tipos de operaciones y el cumplimiento del límite máximo de ayuda.

4.3. **Tratamiento fiscal de los dividendos sobre las acciones en compañías de navegación**

(127) Malta explicó el funcionamiento del régimen fiscal general de Malta. Con arreglo a este sistema, los dividendos abonados a los accionistas por las sociedades maltesas no están obligados a declararse ([68]) ni sujetos al pago de impuestos ([69]). El régimen se aplica sin excepción alguna a todos los sectores.

4.4. **Exención de tributación sobre las plusvalías de la venta o transferencia de buques**

(128) Malta se remite a la legislación maltesa pertinente que exige que un buque esté cubierto por el régimen de tributación en función del tonelaje para poder acogerse a la exención fiscal ([70]).

(129) Malta también explica que en el pasado solo se han beneficiado de la exención fiscal las ventas y transacciones relacionadas con buques sujetos al impuesto de tonelaje comprados y vendidos por compañías de navegación mientras se acogían al régimen de tributación en función del tonelaje. Además, en Malta, la decisión de abandonar el régimen de tributación en función del tonelaje es irrevocable.

4.5. **Exención de tributación de plusvalías relativas a acciones en compañías de navegación**

(130) Malta ha declarado que, a fin de garantizar la competitividad y el atractivo de los registros europeos frente a los de terceros países, los armadores (es decir, los accionistas) debían poder recoger los frutos de las actividades de transporte marítimo realizadas.

(131) De conformidad con el artículo 12, apartado 1, letra c), inciso ii), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las ganancias o beneficios obtenidos por cualquier persona no residente en Malta debido a la transferencia de títulos o participaciones de una sociedad que no sea una sociedad inmobiliaria, estarán exentos del impuesto, siempre que el beneficiario efectivo de la ganancia sea una persona no residente en Malta y dicha persona no sea propiedad y no esté controlada por personas físicas que residan habitualmente en Malta. También se aplicará una exención de la participación en virtud del artículo 12, apartado 1, letra u), número 1, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establece que están exentos del impuesto los ingresos o beneficios obtenidos por una empresa registrada en Malta procedentes de la tenencia de una participación o de la transferencia de su titularidad.

(132) Los convenios de doble imposición celebrados por Malta, en consonancia con lo dispuesto en el artículo 13, apartado 5, del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, atribuyen el derecho a gravar tales plusvalías en el país de residencia de la persona. Malta ha celebrado acuerdos de doble imposición con todos los Estados miembros del EEE.

(133) Desde la adhesión de Malta a la Unión, la única transacción en materia de transferencia de participaciones en la que participó un accionista maltés se produjo en 2006. Esta operación estuvo relacionada con la transferencia de acciones en […]. El beneficio de la exención fiscal en cuestión era muy inferior al umbral *de minimis* ([71]), representando un importe de ayuda máximo (teórico) inferior a 1 400 EUR teniendo en cuenta el precio de venta, incluso contabilizado junto con el beneficio de la exención conexa del impuesto sobre la transacción con buques. El accionista no recibió ningún otro tipo de ayuda durante el período en cuestión ni se benefició del régimen de tributación en función del tonelaje ([72]).

(134) Todas las operaciones con acciones realizadas de otro modo desde 2004 se habrían beneficiado de la exención de plusvalías para no residentes prevista en el artículo 12, apartado 1, letra c), inciso ii), de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

(135) Malta se compromete a suprimir la actual exención fiscal específica del sector sobre las plusvalías generadas por la venta de acciones de compañías de navegación para los residentes en Malta.

([68]) Artículo 68.1.a de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
([69]) Artículo 68.1.b de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
([70]) Artículo 3.1.b, y apartado 4, de las Normas Fiscales.
([71]) Reglamento (UE) n.º 1407/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas *de minimis* (DO L 352 de 24.12.2013, p. 1).
([72]) Las compañías de navegación que operan exclusivamente en aguas territoriales de Malta no pueden acogerse al régimen de tributación en función del tonelaje (véase el considerando 52).

4.6. **Exención del impuesto sobre los intereses u otros ingresos relacionados con la financiación de compañías de navegación o buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje**

(136) El artículo 3, apartado 2, de las Normas Fiscales dispone que «no se exigirá ningún impuesto en virtud de la Ley [del impuesto sobre la renta] a ninguna persona sobre intereses u otros rendimientos que le sean exigibles en relación con la financiación de operaciones […] de organizaciones de navegación con licencia, o la financiación de un buque sujeto al impuesto sobre el tonelaje […]. Esta no es una exención automática, sino que requiere una solicitud a tal fin. Malta ha confirmado que esta exención no se ha concedido nunca a ninguna empresa. Las autoridades maltesas confirmaron que esta exención no se ha concedido nunca, en particular desde la adhesión de Malta a la Unión Europea, y que «ninguna empresa ha accedido a este beneficio».

(137) Malta se ha comprometido a suprimir el artículo 3, apartado 2, de las Normas Fiscales.

4.7. **Ausencia de impuesto en lo que se refiere a las operaciones con buques**

(138) Malta declaró que las disposiciones de las Normas Fiscales que establecen que no se percibirá ningún impuesto con respecto a determinadas transacciones con buques ([73]) tienen carácter informativo. Tales disposiciones no ofrecen ninguna ventaja a las compañías de navegación en la medida en que dichas operaciones con buques no están sujetas al impuesto con arreglo a la Ley del impuesto sobre actos jurídicos documentados y transmisiones, dado que, por lo general, este impuesto se aplica únicamente a transmisiones de valores negociables, bienes inmuebles, ventas en subasta pública y pólizas de seguro.

4.8. **Exención del impuesto sobre actos jurídicos documentados y transmisiones**

(139) De forma similar a lo que ocurre con las plusvalías de la venta de acciones, Malta ha explicado que la exención del impuesto ([74]) prevista en el artículo 5 de las Normas Fiscales no tuvo un impacto significativo en el período desde 2004 teniendo en cuenta la estructura del accionariado de las compañías de navegación sujetas al impuesto sobre el tonelaje y las exenciones generales existentes con arreglo a la Ley del impuesto sobre actos jurídicos documentados y transmisiones.

(140) En virtud del artículo 47, apartado 3, letra d), y apartado 4, de dicha Ley, no es aplicable impuesto alguno a las transacciones con valores de una sociedad en la que más de la mitad del capital social de acciones ordinarias, los derechos de voto y los derechos a beneficios sea propiedad de personas no residentes en Malta y no sea propiedad ni esté bajo el control, directa o indirectamente, de personas residentes en Malta, siempre que la sociedad tenga la mayoría de sus intereses empresariales fuera de Malta. Las transferencias efectuadas en el seno del grupo, en el contexto de procesos de reestructuración del grupo, entre sociedades mayoritariamente participadas o controladas por los mismos accionistas, se benefician de una exención en virtud del artículo 42, apartado 1, letra b), de la citada Ley.

(141) Malta ha confirmado que, desde 2004, solo se ha producido una operación no sujeta a la exención general del impuesto a que se refiere el considerando 140, en relación con acciones poseídas por un accionista maltés. En términos de ventajas fiscales, esta transacción no superó el umbral *de minimis* ([75]), incluso después de añadir el beneficio de la exención fiscal a las plusvalías.

(142) Malta ha asumido el compromiso de eliminar la exención prevista en el artículo 5 de las Normas Fiscales respecto de los residentes en Malta.

4.9. **Entrada en vigor de los compromisos**

(143) Malta se ha comprometido a que las nuevas normas, que harán que las medidas descritas en la presente Decisión sean compatibles con el mercado interior, entren en vigor en un plazo de tres meses a partir de la fecha de la presente Decisión. Desde el momento de la adopción de la presente Decisión y hasta la entrada en vigor de los compromisos, Malta se ha comprometido a seguir gestionando el régimen de tributación en función del tonelaje y el resto de las medidas que constituyen el objeto de la presente Decisión de manera que no supongan el pago de ayudas incompatibles que posteriormente deberían ser recuperadas de los beneficiarios.

([73]) El artículo 5 de las Normas Fiscales dispone que no es exigible impuesto alguno por el registro o la transferencia de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje; por la cesión de derechos sobre buques; ni el registro de hipotecas u otras cargas o gravámenes (véanse también los considerandos 40 y siguientes).

([74]) La exención comprende, en particular, el impuesto adeudado por el registro de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje y por la transferencia de acciones, véase el considerando 41.

([75]) Véase el considerando 133.

4.10. **Confianza legítima, seguridad jurídica y calificación como ayuda existente**

(144) Malta declaró que el régimen debe considerarse una ayuda existente, y existe una expectativa legítima, a tal efecto, por parte de Malta y de las compañías de navegación.

(145) El régimen maltés de tributación en función del tonelaje y las medidas de acompañamiento se establecieron en 1973. A este respecto, Malta presentó las partes pertinentes de la Ley de la Marina Mercante de 1973 en su versión original ([76]), y en particular sus artículos 85 y 86, que definen los buques exentos y las rentas exentas del impuesto sobre la renta.

(146) Malta declara que esas medidas de ayuda fueron objeto del procedimiento de examen previo a la adhesión. Las cuestiones de competencia relacionadas con el transporte, incluido el impuesto sobre el tonelaje, se incluyeron explícitamente en el capítulo relativo a los transportes en las negociaciones de adhesión. Malta destaca que, en aquel momento, la Comisión no señaló como problemático su régimen de tributación en función del tonelaje. Malta afirma, haciendo referencia a la correspondencia, que la información que aportó sobre el régimen resultó satisfactoria para la Comisión. Malta se refiere específicamente a la reunión de la Conferencia sobre la Adhesión de Malta a la UE, celebrada el 26 de octubre de 2001, cuyas notas reflejan que se acordó recomendar el cierre provisional de las negociaciones sobre el capítulo de los transportes. Malta afirma que, al igual que las organizaciones de navegación que se han beneficiado del régimen de tributación en función del tonelaje, siempre entendió y creyó que el régimen estaba plenamente en consonancia con las Directrices de transporte marítimo.

(147) La legislación maltesa pertinente, la Ley de la Marina Mercante y las Normas Fiscales, se notificaron a la Comisión antes del 31 de agosto de 2004 de conformidad con lo establecido por el Acta de Adhesión ([77]). El régimen de tributación en función del tonelaje fue comunicado a la Comisión en el documento CONF-M 51/00, de 19 de octubre de 2000, completado por el documento CONF-M 65/01, de 18 de septiembre de 2001.

(148) La normativa en cuestión no cambió entre la fecha de adhesión y el 1 de mayo de 2007. Las disposiciones nacionales fueron modificadas en 2010 para incorporar los principios establecidos en la Comunicación de la Comisión que establece orientaciones sobre las ayudas estatales a las compañías de gestión naviera (en lo sucesivo, «Orientaciones a las compañías de gestión naviera») ([78]).

(149) Malta recordó a la Comisión que el régimen de tributación en función del tonelaje no figuraba entre los regímenes que debían adaptarse cuando estaba a punto de expirar el plazo de tres años concedido por el Tratado de Adhesión para la modificación de las ayudas existentes y que, por consiguiente, consideraba el régimen como una ayuda existente. En su carta de 24 de abril de 2007, la Comisión identificó dos medidas de ayuda: obligaciones de servicio público-Gozo Channel Co Ltd y obligaciones de servicio público Sea Malta Co Ltd.

5. **OBSERVACIONES DE TERCEROS**

(150) Como se indica en el considerando 3, se recibieron observaciones de seis partes interesadas y de un trabajador alemán del sector del transporte marítimo que desea permanecer anónimo. Dichas observaciones se resumen en los considerandos 151 a 177.

5.1. **Buques elegibles a efectos de la tributación en función del tonelaje**

(151) La Asociación de Armadores de la Comunidad Europea («ECSA») se mostró de acuerdo con la evaluación inicial de la Comisión de que los buques pesqueros, las plataformas petrolíferas y los yates de recreo no comerciales no deben ser elegibles a efectos del régimen de tributación en función del tonelaje.

5.2. **Aplicación del impuesto sobre el tonelaje a las barcazas de carga**

(152) El Consejo Marítimo Internacional de Malta señaló que las barcazas sin medios propios de propulsión transportan carga, mientras que los remolcadores aseguran que la carga llegue a su destino. Por tanto, se trata de una operación única y cada uno de los buques debía ser elegible a efectos del régimen de tributación en función del tonelaje.

([76]) Modificada por la Ley XXVI de 1986 y la adición del artículo 85 *bis* que autoriza al ministro competente a aceptar como buques «exentos» también los buques con un peso inferior a 1 000 toneladas netas.

([77]) Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República Checa, la República de Estonia, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, la República de Hungría, la República de Malta, la República de Polonia, la República de Eslovenia y la República Eslovaca, y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión («Acta de Adhesión») (DO L 236 de 23.9.2003, p. 33).

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

5.3. **Aplicación del impuesto sobre el tonelaje a los buques de crucero**

(153) El Consejo Marítimo Internacional de Malta señaló que la explotación de buques de crucero es equivalente al transporte de pasajeros.

(154) La ECSA declaró que el objetivo principal de los buques de crucero es el transporte marítimo, incluso si se utilizan para recreo. La ECSA subrayó también que los buques de crucero están sujetos al mismo control y regulación que otros buques de gran tamaño y los marinos deben cumplir los mismos requisitos de certificación. También están sujetos al mismo control por el Estado del puerto y del pabellón y a las mismas convenciones internacionales que los demás buques que realizan viajes internacionales. El sector de los cruceros ha contribuido de forma significativa a la consecución de los objetivos de las Directrices de transporte marítimo. El sector de los cruceros se enfrenta a limitaciones competitivas de fuera de la Unión. En la medida en que una Parte Contratante del Acuerdo del EEE o un Estado miembro cobre impuestos (u otros costes) que no sean requeridos por otros países, el Estado miembro podrá prever el traslado de buques al pabellón de otro Estado donde los costes totales sean más bajos.

5.4. **Aplicación del impuesto sobre el tonelaje a los yates comerciales**

(155) El Consejo Marítimo Internacional de Malta, la Cámara de Comercio, Empresa e Industria de Malta, así como la Super Yachts Industry Network-Malta, destacaron que los yates comerciales operan en el transporte de viajeros donde existe una enorme competencia internacional con centros extraterritoriales para atraer el negocio de constitución de compañías de navegación y de registro de yates comerciales.

5.5. **Aplicación del impuesto sobre el tonelaje a los buques de servicio**

(156) La ECSA insistió en que no debería haber una lista definitiva y exhaustiva de los tipos de buques elegibles. Declaró que no existe una diferencia real entre las actividades de «servicios» y de «transporte», siendo todas ellas actividades de transporte marítimo comercial. Acogió con satisfacción el reconocimiento por parte de la Comisión de la elegibilidad de determinados buques de servicio (por ejemplo, buques cableros) para beneficiarse de ayudas estatales.

5.6. **Ingresos elegibles a efectos de la tributación en función del tonelaje**

5.6.1. *Tributación de las plusvalías obtenidas por la venta de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje*

(157) La ECSA declaró que los beneficios procedentes de la venta de activos en relación con las operaciones normales del operador de un buque solo deben quedar excluidos del impuesto sobre el tonelaje cuando la compañía de navegación no ejerza ninguna otra actividad que no sea la compra y venta de activos de navegación. En ese caso, no puede considerarse que la propia compañía realice servicios de navegación.

(158) La ECSA sostiene que las plusvalías obtenidas con la venta de buques también deberían estar sujetas al impuesto sobre el tonelaje respecto a buques adquiridos antes de la entrada en el régimen de dicho impuesto, según el cual los regímenes de tributación en función del tonelaje deben prever disposiciones transitorias justas y equitativas, teniendo en cuenta los posibles derechos adquiridos en materia fiscal en el período previo a la aplicación del impuesto sobre el tonelaje.

5.6.2. *Aplicación del impuesto sobre el tonelaje a los servicios accesorios prestados en el marco del transporte marítimo*

(159) En opinión de la ECSA, las actividades accesorias deberán ser una parte normal del servicio de navegación facilitado por una organización de navegación. Sostiene que no existe la necesidad de definir el concepto de «actividades accesorias» a efectos de la aplicación de las Directrices de transporte marítimo, sino que los Estados miembros deben efectuar su propia interpretación detallada, bajo supervisión de la Comisión.

(160) La ECSA se muestra de acuerdo con la Comisión en que los servicios prestados por las entidades financieras a las compañías de navegación en el marco del régimen de tributación en función del tonelaje, tales como préstamos y garantías, no deben considerarse «actividades accesorias» elegibles.

(161) En caso de que la única actividad de una compañía sea la explotación de buques elegibles, entonces la totalidad de los beneficios de la actividad de explotación de buques debe estar incluida en la medida de compartimentación, siempre que las actividades empresariales estén en consonancia con las costumbres y prácticas del sector.

(162) La ECSA señala que muchas compañías cobran por la prestación de sus servicios sobre una base inclusiva y que un enfoque amplio les permitiría evitar el requisito de realizar cálculos arbitrarios a efectos del reparto de beneficios. La ECSA subraya que el enfoque amplio se ve apoyado por el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

(163) La ECSA declaró que los servicios facturados por separado son un elemento necesario y normal de la operación económica de la mayoría de los servicios de transporte de viajeros. Sin ellos, la actividad de transporte marítimo no sería atractiva para los clientes ni viable para las compañías de navegación, por lo que deberán ser elegibles para el régimen de tributación en función del tonelaje.

(164) Por lo que se refiere a los cruceros, el paquete de transporte está compuesto también por una diversidad de servicios prestados durante el viaje y que responden a las expectativas de los pasajeros. La ECSA declaró que aquí se incluyen los servicios de comunicación, bar, cambio de divisas, excursiones en tierra firme, compras, salud y belleza y entretenimiento. En algunos casos, como en las excursiones en tierra firme, estas actividades accesorias son servicios adquiridos por el operador de cruceros, normalmente incluidos en un «paquete» por los agentes locales que venden al operador de cruceros, y por tanto deben incluirse como actividades elegibles.

(165) La ECSA reconoce el principio de evitar la competencia desleal con las empresas nacionales en tierra, señalando que no es aceptable la utilización principal de los buques como supermercados flotantes, casinos u hoteles estáticos.

(166) El Consejo Marítimo Internacional de Malta presentó observaciones similares sobre los cruceros y los paquetes para pasajeros.

5.6.3. *Aplicación del impuesto sobre el tonelaje a entidades que fletan buques elegibles a casco desnudo*

(167) La ECSA sostiene que los Estados miembros deben decidir sobre la posible introducción de restricciones, teniendo en cuenta, por ejemplo, la manera en que están organizados el sector nacional de la navegación y el sector del transporte marítimo.

(168) La Asociación Noruega de Armadores explicó que el fletamento a casco desnudo es un contrato común para las compañías de navegación. Sin embargo, solo un pequeño porcentaje del tonelaje total de las compañías de navegación se suele arrendar a casco desnudo. Son pocas las empresas que solo poseen buques fletados a casco desnudo. Si los ingresos procedentes del fletamento a casco desnudo no estuvieran totalmente exentos de impuestos, los propietarios de buques establecidos en el EEE no podrían ofrecer unas tarifas de fletamento competitivas. Además, considera que las compañías que prestan servicios en el sector del petróleo y del gas que operan en plataformas continentales extranjeras, normalmente separan la propiedad del buque y las actividades operativas para ser competitivas en el Estado en el que operan. A menudo, el fletamento a casco desnudo es la única posibilidad para introducirse en mercados extranjeros protegidos. De igual modo, cuando el fletador es una compañía relacionada con el sector petrolero, tiene a menudo su propia tripulación interna y su propia organización de servicios, que pretende emplear. También hay territorios en los que el riesgo relacionado con el coste y la disponibilidad de la tripulación, el coste y el acceso rápido a reparaciones de buques y otras necesidades para la explotación del buque son inaceptables, y por tanto se da preferencia a los contratos de fletamento a casco desnudo.

(169) La Asociación Noruega de Armadores alega que permitir el fletamento a casco desnudo de buques de compañías de navegación sujetas al impuesto sobre el tonelaje no conduciría a un aumento de la ayuda estatal al sector del transporte marítimo ([79]). Los ingresos de navegación exentos de impuesto se dividen entre la empresa propietaria del buque, que arrienda el buque, y la compañía que explota el buque (en el caso de esta, los ingresos exentos de impuesto se reducen con el arrendamiento a casco desnudo, que es la renta exenta de impuestos para la compañía que posee el buque).

(170) El Consejo Marítimo Internacional de Malta declaró que la propiedad y la explotación del buque deben abordarse como un todo. La propiedad del buque y la explotación del buque son actividades que puede llevar a cabo la misma organización. Otras veces, entidades diferentes se centran en una única actividad. Las diferentes entidades tienen costes y responsabilidades, en particular el comprobar que la operación principal se realiza de forma segura y eficaz. Señaló que la legislación de Malta y la legislación internacional plantean obligaciones y responsabilidades estrictas al armador de un buque, aun cuando este sea fletado a casco desnudo. Por consiguiente, cuando un buque sea fletado a casco desnudo para el transporte internacional de pasajeros y mercancías, tanto el propietario como el fletador deben quedar cubiertos por el régimen de tributación en función del tonelaje.

([79]) En comparación con la situación en que la propiedad y la explotación del buque correspondan a la misma organización.

5.6.4. *Aplicación del impuesto sobre el tonelaje al arrendamiento de buques con tripulación (fletamento por tiempo o por viaje)*

(171) La ECSA subraya que la actividad de arrendamiento genera empleo directo e indirecto para muchos profesionales marítimos en toda Europa y que un enfoque flexible contribuirá a mantener las sedes de las compañías de navegación en el interior de la UE.

(172) En relación con algunas decisiones de la Comisión que exigen una cuota mínima de actividades de transporte marítimo para que los fletadores por tiempo puedan beneficiarse del impuesto sobre el tonelaje, la ECSA defendió la flexibilización de este requisito.

(173) Según la Asociación Noruega de Armadores, por motivos comerciales, la mayoría de las compañías de navegación tiene representación en varios centros marítimos de todo el mundo, y en caso de que una organización marítima internacional tenga una estrategia para aumentar la cuota de los buques fletados por tiempo de su flota, podrá hacerlo con independencia de posibles limitaciones de los regímenes europeos de tributación en función del tonelaje. Para ello bastaría con hacerlo por medio de una filial no establecida en el EEE.

5.7. **Norma del vínculo de pabellón**

(174) La ECSA consideró, en esencia, que las Directrices de transporte marítimo contienen un margen pragmático de flexibilidad en lo que respecta a la utilización de los pabellones de los Estados miembros y que esto no debe verse restringido.

5.8. **Normas de compartimentación**

(175) La ECSA subraya que los regímenes de tributación en función del tonelaje tienen que establecer una definición inequívoca de las actividades elegibles.

(176) Todo operador de un buque puede incluir en el interior de la compartimentación la actividad de «adquisición» de servicios a otras empresas, pero no los beneficios del ejercicio de otras actividades. Este principio de condiciones de plena competencia se utiliza habitualmente en la administración del impuesto y se conoce como un requisito en materia de precios de transferencia. Por ejemplo: si el operador del buque presta servicios en tierra, como transporte por carretera o alojamiento en hoteles, como parte de un paquete, el margen que cubre los servicios por encima del coste, en condiciones de plena competencia, estaría sujeto al impuesto sobre el tonelaje. De este modo, si los servicios se prestan a tipos del mercado por un tercero, sea cual fuere el beneficio obtenido por el operador estará cubierto por la medida de compartimentación. No obstante, si los servicios se prestan dentro del grupo del operador del buque, estarán sujetos a normas en materia de precios de transferencia y los beneficios de la actividad de transporte por carretera o la hostelería se excluirán de la sujeción al impuesto sobre el tonelaje; solo el margen calculado sobre dichos servicios del grupo sería elegible para el impuesto sobre el tonelaje.

5.9. **Exención de tributación de los beneficios procedentes de la financiación de las compañías de navegación**

(177) La ECSA está de acuerdo con la Comisión en que los servicios prestados por las entidades financieras a las compañías de navegación que estén acogidas al régimen de tributación en función del tonelaje, tales como préstamos y garantías, no deben considerarse actividades «elegibles» o «accesorias».

6. **COMENTARIOS DE MALTA SOBRE LAS OBSERVACIONES DE TERCEROS**

(178) Malta considera que de la mayoría de las observaciones recibidas se desprende claramente la satisfacción generalizada en cuanto a la aplicación de las Directrices de transporte marítimo en Malta. Malta señaló que los interesados no presentaron ninguna objeción y que apoyaron los mecanismos vigentes.

7. **EVALUACIÓN DE LA AYUDA**

7.1. **Existencia de ayuda**

(179) De conformidad con el artículo 107, apartado 1, del TFUE, «serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

(180) En consecuencia, para que una medida de ayuda pueda considerarse una ayuda en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE, debe reunir las siguientes condiciones acumulativas: i) debe ser financiada por el Estado a través de fondos estatales y debe ser imputable al Estado; ii) debe conferir una ventaja selectiva al beneficiario, favoreciendo a determinadas empresas o a la producción de determinados bienes; iii) debe falsear o amenazar con falsear la competencia; y iv) tiene que tener el potencial de afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

(181) A continuación, la Comisión evaluará si i) el régimen de tributación en función del tonelaje, ii) la exención de tributación sobre las plusvalías de la venta o transferencia de buques, iii) la exención del impuesto sobre las plusvalías relativas a acciones en compañías de navegación, iv) la exención del impuesto sobre los dividendos en relación con acciones en compañías de navegación, v) la exención de impuestos sobre los intereses u otros ingresos correspondientes a la financiación de compañías de navegación o buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje, y vi) la exención del pago de determinados impuestos sobre actos jurídicos documentados y transmisiones (en lo sucesivo denominados conjuntamente «las medidas nacionales»), se ajustan a los criterios expuestos en el considerando 180, y por tanto constituyen ayuda estatal.

Recursos estatales, imputabilidad y ventaja

(182) La Comisión observa que las medidas nacionales se refieren a exenciones de impuestos y derechos normalmente debidos al Estado de Malta. El régimen de tributación en función del tonelaje concede una reducción fiscal en relación con el impuesto sobre la renta normalmente debido sobre los beneficios en virtud de la Ley del Impuesto sobre la Renta. La exención del impuesto sobre los dividendos y las plusvalías relativas a acciones en compañías de navegación y la exención sobre las plusvalías de la venta o transferencia de buques y la exención sobre intereses u otros ingresos en relación con la financiación de las compañías de transporte marítimo o los buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje son exenciones —por lo que se refiere a la Ley del Impuesto sobre la Renta — concedidas por la Ley de la Marina Mercante y por las Normas Fiscales. De manera similar, la exención de determinados impuestos sobre actos jurídicos documentados y transmisiones prevista en la Ley del impuesto sobre actos jurídicos documentados y transmisiones es concedida por la Ley de la Marina Mercante y por las Normas Fiscales. La exención del pago de tasas por decisión ministerial discrecional constituye también una exención de los derechos e impuestos normalmente debidos al Estado de Malta.

(183) La Comisión observa que una pérdida de ingresos fiscales para el Estado equivale a la utilización de recursos estatales en forma de gasto presupuestario. Al permitir una reducción o exención de impuestos y derechos al amparo de la Ley de la Marina Mercante, Malta renuncia a ingresos que constituyen recursos estatales. Por consiguiente, la reducción y las exenciones de impuestos, así como las exenciones fiscales, se conceden mediante fondos estatales. Estas medidas fueron aplicadas en forma de normativa estatal (la Ley de la Marina Mercante, que un acto parlamentario, y las Normas Fiscales, que Malta considera legislación derivada que aplica la Ley de la Marina Mercante). Dado que estas medidas fiscales son concedidas por las autoridades maltesas, son imputables al Estado.

(184) Para que una medida constituya ayuda estatal, debe conferir una ventaja financiera a los destinatarios. La Comisión observa que las medidas nacionales constituyen una exención de impuestos y derechos que confieren una ventaja a su destinatario en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

(185) Por consiguiente, la Comisión concluye que:

i) el impuesto sobre el tonelaje en virtud del régimen de tributación en función del tonelaje,

ii) la exención del pago de tasas por decisión ministerial discrecional,

iii) la exención de tributación sobre las plusvalías procedentes de la venta o transferencia de buques,

iv) la exención fiscal de las plusvalías relativas a acciones en compañías de navegación,

v) la exención de tributación de dividendos sobre acciones en compañías de navegación,

vi) la exención fiscal de los intereses u otros ingresos devengados en relación con la financiación de las compañías de navegación o de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje, y

vii) la exención del pago de determinados impuestos sobre actos jurídicos documentados y transmisiones

se conceden con cargo a recursos estatales, son imputables al Estado y confieren ventajas a los beneficiarios.

(186) A continuación, se evaluarán por separado para cada medida otros elementos necesarios para que una medida constituya ayuda estatal, en particular la naturaleza selectiva de la medida y su potencial para falsear la competencia y afectar a los intercambios comerciales.

7.1.1. *El régimen de tributación en función del tonelaje*

Ventaja selectiva

(187) Para que una medida constituya ayuda estatal, debe ser selectiva de una forma que favorezca a determinadas empresas o producciones, a tenor del artículo 107, apartado 1, del TFUE. Con respecto a la interpretación de la condición de selectividad, es jurisprudencia reiterada que una medida puede considerarse selectiva si tiene parcialmente por objeto eximir a determinadas empresas de las cargas financieras derivadas de la aplicación normal del régimen general de tributación establecido por la legislación ([80]). Por consiguiente, una medida se considera selectiva si constituye una desviación de la aplicación normal del régimen fiscal general.

(188) A efectos de la evaluación, el Tribunal de Justicia realizó un análisis en tres fases ([81]). En primer lugar, debe identificarse el régimen de referencia. En segundo lugar, debe determinarse si una medida concreta constituye una excepción a dicho régimen en cuanto que diferencia entre operadores económicos que, habida cuenta de los objetivos intrínsecos del régimen, se encuentran en una situación comparable de hecho y de derecho. La determinación de si existe una excepción es un elemento esencial de esta fase y permite sacar una conclusión sobre si la medida es *prima facie* selectiva. Si la medida en cuestión no constituye una excepción al régimen de referencia, no es selectiva. Sin embargo, en caso de que lo sea (y por tanto sea selectiva *prima facie*), debe establecerse, en una tercera fase, si la excepción está justificada por la naturaleza y por la configuración general del régimen (de referencia) ([82]). Si una medida selectiva a primera vista se justifica por la naturaleza o la configuración general del régimen, no se considerará selectiva y no estará, por tanto, sujeta a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE ([83]).

(189) Las empresas en Malta están sujetas a una tributación al tipo del 35 % en virtud de la Ley del Impuesto sobre la Renta ([84]). Las organizaciones de navegación que hayan optado por el régimen de tributación en función del tonelaje están exentas del impuesto con arreglo a la Ley del Impuesto sobre la Renta en lo que se refiere a los ingresos generados por las actividades de transporte marítimo, abonando, en cambio, un importe fijo. La Comisión observa que el régimen de tributación en función del tonelaje descrito en la sección 2.1 o un régimen similar no está disponible para todos los sectores o empresas, y por tanto es selectivo *prima facie*. El impuesto sobre el tonelaje permite a los beneficiarios ahorrar en sus gastos fiscales. Esta excepción no se justifica por la naturaleza del régimen general, sino que se aplica con el objetivo concreto de beneficiar y fomentar determinadas actividades.

(190) Habida cuenta de lo anterior, la Comisión concluye que el régimen de tributación en función del tonelaje confiere una ventaja económica selectiva.

Falseamiento de la competencia y efecto sobre el comercio

(191) Se considera que una medida concedida por el Estado falsea o amenaza falsear la competencia cuando es susceptible de mejorar la posición competitiva del beneficiario en comparación con otras empresas con las que compite ([85]). A todos los efectos prácticos, se supone que se falsea la competencia a tenor del artículo 107 del TFUE cuando el Estado concede una ventaja financiera a una empresa en un sector liberalizado en el que hay o podría haber competencia ([86]). Cuando la ayuda financiera concedida por el Estado refuerza la posición de una empresa en comparación con otras empresas competidoras en el comercio intracomunitario, se considera que estas otras empresas se ven afectadas por la ayuda ([87]).

([80]) Asunto 173/73, República Italiana/Comisión de las Comunidades Europeas, Rec. 1974 p. 709, apartado 3.
([81]) Véase, por ejemplo, la sentencia de 18 de diciembre de 2008, Gobierno de Gibraltar/Comisión (T-211/04 y T-215/04, Rec. 2008 p. II-3745, T-211/04 y T-215/04, apartados 143 y 144.
([82]) Véase, por ejemplo, la sentencia del Tribunal de Justicia, de 8 de septiembre de 2011, Comisión/Países Bajos, C-279/08 P, ECLI:EU:C:2011:551, apartado 62; y la sentencia del Tribunal de Justicia, de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, apartado 42.
([83]) Véase, por ejemplo, la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos y otros, asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, apartado 49 y ss; y la sentencia del Tribunal de Justicia de 29 de abril de 2004, GIL Insurance, C-308/01, ECLI:EU:C:2004:252, apartado 60 y ss.
([84]) Artículo 56, apartado 6, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
([85]) Asunto 730/79, Philip Morris, Rec. 1980 p. 267, apartado 11; asuntos acumulados T-298/07, T-312/97, etc. Alzetta, Rec. 2000, p. II-2325, apartado 80.
([86]) Asuntos acumulados T-298/07, T-312/97, etc. Alzetta, Rec. 2000 p. II-2325, apartados 141 a 147.
([87]) Asunto T-288/97 Friulia Venezia Giulia, Rec. 2001 p. II-1619, apartado 41.

(192) El mercado de las actividades de transporte marítimo tiene fundamentalmente una dimensión mundial. Además, los mercados de las rutas de cabotaje marítimo y los servicios marítimos se encuentran plenamente liberalizados ([88]). Por consiguiente, los servicios prestados por las compañías de navegación acogidas al régimen de tributación en función del tonelaje están abiertos a la competencia en los Estados miembros, entre Estados miembros, y entre Estados miembros y terceros países. Por consiguiente, el régimen puede falsear la competencia y puede afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros.

Conclusión

(193) Teniendo en cuenta lo dicho anteriormente, la Comisión considera que el impuesto sobre el tonelaje constituye ayuda estatal a tenor del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

7.1.2. *Exención del pago de tasas por decisión ministerial discrecional*

(194) La legislación vigente no restringe adecuadamente el recurso a la decisión ministerial discrecional para eximir a los buques del pago de tasas en virtud de las Normas Fiscales, según lo mencionado en los considerandos 23 y 112. El texto no está redactado de manera suficientemente clara para limitar la reducción a las actividades no económicas con fines humanitarios o filantrópicos.

(195) Las consideraciones expuestas en los considerandos 187 y siguientes por lo que se refiere a la ventaja selectiva y en los considerandos 191 y siguientes sobre el falseamiento de la competencia y los efectos en el comercio son también aplicables a las medidas potencialmente concedidas mediante decisión discrecional del ministro.

Conclusión

(196) Por consiguiente, la Comisión concluye que la posible exención de nuevos buques por decisión ministerial discrecional constituye ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

7.1.3. *Exención de tributación sobre las plusvalías por la venta de buques*

(197) El artículo 5, apartado 1, letra a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta impone una carga fiscal que grava las ganancias de capital derivadas de la transferencia de activos fijos. El artículo 3, apartado 1, de las Normas Fiscales prevé una exención para las plusvalías derivadas de la venta y la transferencia de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje.

Ventaja selectiva

(198) Como se indica en el considerando 187, se considera que una medida es selectiva si constituye una desviación de la aplicación normal del régimen fiscal general. El artículo 3, apartado 1, de las Normas Fiscales establece una exención de tributación de las plusvalías por la venta de buques, mientras que, en el régimen fiscal general, el artículo 5, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre la Renta impone una carga fiscal sobre las plusvalías derivadas de la transferencia de activos fijos, que asciende en principio a un 35 %. Las organizaciones de navegación que hayan optado por el régimen de tributación en función del tonelaje están exentas de impuestos en virtud de la Ley del Impuesto sobre la Renta en lo que respecta a las plusvalías por la venta de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje. La Comisión señala que esta exención no se concederá a todos los sectores o empresas y que, por tanto, es *a priori* selectiva. La exención fiscal permite a los beneficiarios ahorrar en sus gastos fiscales. Esta excepción no se justifica por la naturaleza del régimen general, sino que se aplica con el objetivo concreto de beneficiar y fomentar determinadas actividades.

(199) En vista de lo anterior, la Comisión considera que la exención del impuesto sobre las plusvalías por la venta de buques constituye una ventaja selectiva en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

Falseamiento de la competencia y efecto sobre el comercio

(200) Según lo establecido en el considerando 191, cuando una ayuda económica otorgada por el Estado refuerce la posición de una empresa frente a otras empresas que compiten con esta en los intercambios intracomunitarios, estos intercambios deben considerarse afectados por la ayuda ([89]).

([88]) A partir del 1 de enero de 1993: Reglamento (CEE) n.º 3577/92; Reglamento (CEE) n.º 4055/86.
([89]) Asunto T-288/97 Friulia Venezia Giulia, Rec. 2001, p. II-1619, apartado 41.

(201) Según se establece de manera más pormenorizada en el considerando 192, el mercado de las actividades de transporte marítimo tiene fundamentalmente una dimensión mundial. Por consiguiente, los servicios prestados por las compañías de navegación que se benefician de la exención del impuesto sobre plusvalías están abiertos a la competencia entre Estados miembros. En consecuencia, la medida amenaza falsear la competencia y puede afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros.

Conclusión

(202) Teniendo en cuenta lo dicho anteriormente, la Comisión considera que la exención del impuesto sobre las plusvalías por la venta de buques constituye una ayuda estatal a tenor del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

7.1.4. *Exención de tributación de los dividendos correspondientes a acciones en compañías de navegación*

Ventaja selectiva

(203) El régimen de referencia es el régimen general de tributación de los dividendos. El artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que ninguna persona, ya sea residente o no residente en Malta, deberá pagar impuestos por los ingresos procedentes de dividendos. Además, el artículo 68 establece que nadie estará obligado a declarar, en la declaración tributaria, los ingresos procedentes de dividendos. Las autoridades maltesas confirmaron que, en esencia, el tipo general del impuesto sobre los dividendos percibidos por cualquier tipo de accionista en Malta es cero. En lo que respecta a los accionistas de organizaciones de navegación, el artículo 3, apartado 1, letra a), de las Normas Fiscales dispone que «con arreglo a la Ley del Impuesto sobre la Renta, no deberá pagarse ningún impuesto adicional por los ingresos […] derivados de actividades de transporte marítimo de una organización de navegación con licencia», siempre que dicha organización haya pagado debidamente todas las tasas e impuestos. Por consiguiente, ni los accionistas de empresas que no se dediquen al transporte marítimo, ni los accionistas de organizaciones de navegación que hayan percibido dividendos tendrán que pagar impuesto alguno sobre los mismos. Por consiguiente, la exención fiscal del impuesto sobre los dividendos sobre las acciones en compañías de navegación constituye una medida general que no es, por su propia naturaleza, selectiva.

Conclusión

(204) Sobre la base de la evaluación anterior, la exención del impuesto sobre los dividendos no es selectiva, y por tanto no constituye una ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

7.1.5. *Exención de imposición de los intereses u otros ingresos obtenidos en relación con la financiación del transporte marítimo o de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje*

Ventaja selectiva

(205) La Comisión señala que el artículo 84 Z, apartado 1, de la Ley de la Marina Mercante establece una amplia gama de actividades ([90]) que permiten clasificar una organización como organización de navegación. El artículo 3, apartado 2, de la Ley de la Marina Mercante establece que no se cobrará a las entidades financieras, en virtud de la Ley del Impuesto sobre la Renta, impuestos sobre los intereses u otros ingresos relacionados con la financiación de las actividades de las organizaciones con licencia de navegación enumeradas en el artículo 84 Z, apartado 1, de la Ley de la Marina Mercante, o con la financiación de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje.

(206) Como se indica en el considerando 187, se considera que una medida es selectiva cuando implique una desviación de la aplicación normal del régimen fiscal general. El artículo 3, apartado 2, de las Normas Fiscales establece la exención de tributación de los intereses u otros ingresos derivados de la financiación de las actividades de organizaciones de navegación con licencia enumeradas en el artículo 84 Z, apartado 1, de la Ley de la Marina Mercante, o de la financiación de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje, mientras que en el régimen fiscal general, el artículo 4, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre la Renta impone una carga fiscal en forma de porcentaje a tanto alzado del 35 % sobre los intereses derivados de actividades de financiación como préstamos y garantías. Por consiguiente, las entidades financieras están exentas del impuesto sobre la renta en lo que respecta a los ingresos derivados de la financiación de actividades definidas en sentido amplio de organizaciones de navegación con licencia y de la financiación de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje.

(207) La Comisión observa que dicha exención no se concede a las entidades financieras en relación con la financiación de empresas que no sean organizaciones de navegación con licencia. Por tanto, la exención es selectiva dado que favorece a entidades financieras dedicadas a la financiación del sector del transporte marítimo. La exención fiscal permite a los beneficiarios ahorrar en sus gastos fiscales.

([90]) Véase el considerando 9 de la presente Decisión.

(208) La Comisión no considera que la excepción en cuestión se justifique por la consecución de un objetivo inherente a la naturaleza del régimen general de tributación de la renta de Malta, sino que la medida se aplicó con el fin específico de beneficiar y fomentar determinadas actividades.

(209) Teniendo en cuenta lo dicho anteriormente, la Comisión considera que la exención fiscal de los intereses u otros ingresos derivados de la financiación de las actividades de organizaciones de navegación con licencia o de la financiación de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje constituye una ventaja selectiva en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

Falseamiento de la competencia y efecto sobre el comercio

(210) Los servicios financieros se realizan esencialmente en un mercado europeo, donde las entidades financieras compiten entre sí. Por consiguiente, los servicios prestados por las entidades financieras que se benefician de la exención fiscal están abiertos a la competencia entre Estados miembros.

(211) Cuando una ayuda económica otorgada por el Estado refuerza la posición de una empresa frente a otras empresas que compiten con esta en los intercambios intracomunitarios, dichos intercambios deben considerarse afectados por la ayuda ([91]). En consecuencia, la medida amenaza con falsear la competencia y puede afectar al comercio entre Estados miembros.

Conclusión

(212) Por las razones expuestas, la Comisión concluye que la exención fiscal de intereses u otros ingresos en relación con la financiación del transporte marítimo o de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje constituye una ayuda estatal a tenor del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

7.1.6. *Exención de tributación de las plusvalías relativas a acciones en compañías de navegación*

Ventaja selectiva

(213) Como se indica en el considerando 187, se considera que una medida es selectiva cuando implica una desviación de la aplicación normal del régimen fiscal general. Las plusvalías sobre acciones de residentes de Malta están, por regla general, sujetas a un tipo del impuesto sobre la renta del 35 % de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta ([92]). Sin embargo, las Normas Fiscales contemplan una exención fiscal para las plusvalías relativas a acciones en compañías de navegación ([93]). La Comisión señala que esta exención no se concede a todos los sectores o empresas y que, por tanto, es *a priori* selectiva. La exención constituye una excepción al régimen fiscal general, puesto que la situación fáctica y jurídica de los ciudadanos malteses que hayan obtenido ingresos o beneficios por la transferencia de compañías de navegación es comparable a la de los ciudadanos malteses que hayan obtenido ingresos o beneficios por la transferencia de cualquier otra empresa a la luz del objetivo del régimen fiscal, a saber, la tributación de los ingresos o beneficios resultantes de la transferencia de acciones o valores.

(214) Malta no ha formulado ninguna alegación que pueda justificar la medida por la lógica del sistema fiscal. La Comisión no considera que la excepción en cuestión se justifique por la consecución de un objetivo inherente a la naturaleza y al régimen general de la tributación de los ingresos de Malta, y por tanto concluye que la exención del impuesto sobre plusvalías por la venta de acciones en compañías de navegación, en beneficio de los ciudadanos malteses, es selectiva en el sentido del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

Falseamiento de la competencia y efecto sobre el comercio

(215) Según lo establecido en el considerando 191, cuando una ayuda económica otorgada por el Estado refuerza la posición de una empresa frente a otras empresas que compiten con esta en los intercambios intracomunitarios, dichos intercambios deben considerarse afectados por la ayuda.

([91]) Asunto T-288/97 Friulia Venezia Giulia, Rec. 2001 p. II-1619, apartado 41.

([92]) Artículo 5, apartado 1, letra a), inciso ii), de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Por otra parte, el artículo 12, apartado 1, letra c), inciso ii), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que exime de dicho impuesto a los ingresos o beneficios percibidos por personas no residentes en Malta por la transferencia de acciones o títulos de una empresa, no es relevante en el marco de la presente evaluación de la selectividad, dado que no forma parte integrante del régimen general aplicable a los residentes.

([93]) Artículo 3, apartado 1, letra c), de la Normas Fiscales para la Marina Mercante.

(216) En el caso de autos, los residentes en Malta accionistas de compañías de navegación están expuestos a la competencia y al comercio entre Estados miembros. Las actividades de inversión se realizan en el mercado mundial. Además, tal como se establece de manera más pormenorizada en el considerando 192, el mercado de las actividades de transporte marítimo tiene esencialmente una dimensión mundial. En consecuencia, la medida fiscal en cuestión afecta al comercio en la UE y tiene potencial para falsear la competencia entre Estados miembros.

Conclusión

(217) Teniendo en cuenta lo dicho anteriormente, la Comisión considera que la exención del impuesto sobre las plusvalías por la venta de acciones en compañías de navegación constituye una ayuda estatal a tenor del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

7.1.7. *Exención del impuesto sobre actos jurídicos documentados y transmisiones*

Selectividad

(218) La Ley del impuesto sobre actos jurídicos documentados y transmisiones aplica un impuesto a la transferencia, *inter alia*, de valores negociables ([94]). Según lo establecido en el considerando 41, el artículo 5 de las Normas Fiscales incluye exenciones para transacciones relativas a valores negociables de organizaciones de navegación.

(219) Como se indica en el considerando 187, se considera que una medida es selectiva cuando implica una desviación de la aplicación normal del régimen fiscal general. El artículo 5 de las Normas Fiscales constituye una excepción al régimen general, ya que la situación jurídica y de hecho de las entidades que realizan transacciones de títulos en relación con el transporte marítimo es comparable a la de las entidades que realizan tales operaciones en otros sectores.

(220) La Comisión observa que dicha exención no existe en otros sectores. Por tanto, la exención es selectiva *prima facie* dado que favorece a las operaciones en el sector del transporte marítimo. La exención permite que los beneficiarios ahorren en sus gastos.

(221) Malta no ha formulado ninguna alegación que pueda justificar la medida por la lógica del sistema. La Comisión no considera que la excepción en cuestión se justifique por la consecución de un objetivo inherente a la naturaleza y al régimen general de derechos maltés.

(222) En vista de lo anterior, la Comisión considera que la exención del impuesto sobre actos jurídicos documentados y transmisiones ofrece una ventaja selectiva a tenor del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

Falseamiento de la competencia y efecto sobre el comercio

(223) Se considera que una medida concedida por el Estado falsea o amenaza con falsear la competencia cuando es susceptible de mejorar la posición competitiva del beneficiario en comparación con otras empresas.

(224) Como se indica en el considerando 192, el sector del transporte marítimo está liberalizado, y tiene competencia tanto a nivel de la UE como mundial. Por tanto, esta medida puede falsear la competencia y puede afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros.

Conclusión

(225) Por consiguiente, la medida constituye ayuda estatal a tenor del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

7.2. **Compatibilidad de la ayuda**

Base jurídica de la evaluación

(226) De conformidad con el artículo 107, apartado 3, letra c), del TFUE, las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades podrán considerarse compatibles con el mercado interior cuando no alteren las condiciones de los intercambios de forma contraria al interés común. Este artículo constituye, por tanto, una posible base para la exención de la prohibición general de las ayudas estatales. La Comisión considera el artículo 107, apartado 3, letra c), del TFUE como la base jurídica aplicable al régimen de tributación en función del tonelaje de Malta.

([94]) Véase el considerando 40. Por otra parte, la inexistencia de un derecho aplicable a las transacciones de títulos de una empresa con más de la mitad de su capital en acciones ordinarias, derechos de voto y derechos de participación en beneficios de personas no residentes en Malta no es pertinente en el marco de la presente evaluación de la selectividad, dado que no forma parte de esta norma general.

(227) Según jurisprudencia reiterada, en el marco de la aplicación del artículo 107, apartado 3, del TFUE, la Comisión dispone de una amplia facultad de apreciación cuyo ejercicio implica evaluaciones complejas de orden económico y social que deben efectuarse en un contexto comunitario. Al adoptar normas de conducta y anunciar, mediante su publicación, que estas se aplicarán a los asuntos correspondientes, la Comisión fija un límite al ejercicio de su margen de apreciación y no puede apartarse de tales reglas, so pena de que se considere, en su caso, que vulnera los principios generales del Derecho, tales como la igualdad de trato o la protección de la confianza legítima. Por tanto, en el ámbito específico de las ayudas estatales, la Comisión está vinculada por las directrices y las comunicaciones que emite, en la medida en que no se aparten de las normas del Tratado ([95]). De acuerdo con la jurisprudencia establecida, la Comisión aplicará, en el caso de autos, las Directrices de transporte marítimo. Estas Directrices establecen las condiciones en las que un régimen de ayuda al sector del transporte marítimo de un Estado miembro se considerará compatible con el mercado interior.

(228) En la sección 2.2 de las Directrices de transporte marítimo, se indican los objetivos específicos que, en el interés marítimo de la Comunidad, podrán ser apoyados con regímenes de ayuda, en particular:

— mejorar un transporte marítimo fiable, eficiente, seguro y no dañino para el medio ambiente,

— fomentar la inscripción en los registros de los Estados miembros o el traslado a estos registros,

— contribuir a la consolidación del sector marítimo establecido en los Estados miembros, al tiempo que se mantiene una flota globalmente competitiva en los mercados mundiales,

— mantener y mejorar los conocimientos técnicos marítimos y proteger y fomentar el empleo para los marinos europeos.

7.2.1. *El régimen de tributación en función del tonelaje*

7.2.1.1. Buques elegibles a efectos de tributación en función del tonelaje

(229) De conformidad con la sección 2 de las Directrices de transporte marítimo, su ámbito de aplicación cubre el «transporte marítimo». Con el fin de respetar las Directrices de transporte marítimo, las ayudas nacionales deben limitarse a los buques utilizados para el transporte marítimo, según se definen en el Reglamento (CEE) n.º 4055/86 y el Reglamento (CEE) n.º 3577/92 ([96]).

(230) El Reglamento (CEE) n.º 4055/86 define el «transporte marítimo» como el transporte de pasajeros o productos por el mar entre los puertos de un país miembro y cualquier puerto o instalación situada sobre la plataforma continental de un tercer país.

(231) El Reglamento (CEE) n.º 3577/92 define el concepto de «transporte marítimo» como el transporte marítimo de pasajeros o de mercancías entre puertos situados en la parte continental o en el territorio principal de un solo y mismo Estado miembro (cabotaje continental) o el transporte marítimo de pasajeros o de mercancías entre cualquier puerto de un Estado miembro y las instalaciones o estructuras situadas en la plataforma continental de dicho Estado miembro (servicios a instalaciones en alta mar), o el transporte marítimo de pasajeros o de mercancías entre puertos situados en la parte continental y en una o más islas de un solo y mismo Estado miembro, o entre puertos situados en las islas de un solo y mismo Estado miembro (cabotaje insular).

(232) La Comisión decidió también que determinadas actividades, aunque no estén cubiertas por la definición de transporte marítimo o solo lo estén parcialmente, pueden por analogía estar sujetas a las disposiciones de la sección 3.1 de las Directrices de transporte marítimo. Este es el caso de los buques de salvamento y asistencia marítima ([97]), así como de los buques cableros, de tendido de tuberías, buques-grúa y buques de investigación ([98]), puesto que requieren personal cualificado y también están expuestos a la competencia internacional.

([95]) Véase, entre otros, el asunto C-464/09 P Holland Malt/Comisión, UE:C:2010:733, apartados 46 y 47.

([96]) Véase la nota 45 a pie de página.

([97]) Decisión de la Comisión de 13 de abril de 2015 en el asunto de ayuda estatal SA.38085 (2013/N) relativa a la prórroga del régimen italiano de tributación en función del tonelaje (incluida su aplicación a los buques de salvamento y de asistencia marítima en alta mar), considerando 54 (DO C 406 de 4.11.2016, p. 1).

([98]) Véase, en particular, la Decisión 2009/380/CE de la Comisión, de 13 de enero de 2009, relativa a la ayuda estatal C 22/07 (ex N 43/07) sobre la extensión a las actividades de tendido de cables y dragado del régimen que exime a las empresas de transporte marítimo del pago del impuesto sobre la renta y las cotizaciones sociales de los trabajadores del mar en Dinamarca, considerandos 65 a 72 (DO L 119 de 15.5.2009, p. 23); la Decisión de la Comisión de 27 de abril de 2010 en el asunto N 714/2009, Integración de los buques cableros, de tendido de tuberías, buques-grúa y buques de investigación en el régimen de tributación en función del tonelaje, considerando 44 (DO C 158 de 18.6.2010, p. 1); la Decisión de la Comisión de 27 de abril de 2010 en el asunto N 714/2009, Países Bajos-Ampliación del régimen fiscal en función del tonelaje a los buques para el tendido de cables, buques de tendido de tuberías, buques de investigación y buques-grúa, considerandos 37-46 (DO C 158 de 18.6.2010, p. 2).

(233) En su decisión de incoar el procedimiento, la Comisión partió del principio de que los buques pesqueros, pontones, barcazas, yates, buques de crucero, pontones y plataformas petrolíferas estaban sujetos al impuesto maltés sobre el tonelaje, pero dudaba de que estuviese justificado, a la luz de la definición de transporte marítimo ([99]).

(234) Malta ha aclarado que, mientras que todos los buques registrados en Malta pagan un gravamen denominado «impuesto sobre el tonelaje», solo los buques que realizan «actividades de transporte marítimo» conforme a las Normas Fiscales están exentos del impuesto sobre la renta normal y se benefician del estatus de «buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje».

(235) La Comisión albergaba dudas en cuanto a la compatibilidad de la definición de las actividades de transporte marítimo elegibles, que también incluían actividades «de otro modo establecidas» ([100]).

(236) Malta sostiene que la razón de la inclusión de la frase «o de otro modo establecidas» se deriva de la voluntad de proporcionar a la autoridad competente un margen de flexibilidad legislativa suficiente en caso de que sea posible incluir algunas actividades nuevas y emergentes en la definición de «actividades de transporte marítimo» (por ejemplo, debido a la evolución del sector o de la legislación a escala de la Unión). Malta ha confirmado que nunca se han dictado reglamentos, normas, órdenes o instrucciones dirigidos a ampliar la definición de actividades de transporte marítimo.

(237) Además, la Comisión observa que, sobre la base de las explicaciones dadas por Malta, la disposición contenida en el artículo 85 A, apartado 1, de la Ley de la Marina Mercante, que faculta al ministro competente para admitir que buques cuyo tonelaje neto mínimo sea inferior al umbral de 1 000 unidades ([101]) estén regulados por el régimen de tributación en función del tonelaje, no suprime el requisito de que el buque sea utilizado para el transporte internacional de mercancías o pasajeros. No obstante, la Comisión señala también que la facultad discrecional del ministro para admitir que buques cuyo tonelaje neto sea inferior al umbral de 1 000 toneladas estén regulados por el régimen de tributación en función del tonelaje no se basa en criterios objetivos. Por consiguiente, la Comisión acoge con satisfacción el hecho de que Malta haya asumido el compromiso establecido en el punto 18 del anexo.

(238) La Comisión concluye que la redacción de la legislación maltesa parece haber dejado margen para incluir, mediante decreto ministerial, en el régimen de tributación en función del tonelaje, actividades que van más allá de la definición de transporte marítimo. Por consiguiente, este aspecto del régimen maltés de tributación en función del tonelaje es incompatible con las Directrices de transporte marítimo.

Elegibilidad de las barcazas sin medios propios de propulsión

(239) En la Decisión de incoación, la Comisión cuestionó la elegibilidad de las barcazas sin medios propios de propulsión, debido a que estas no realizan por sí mismas actividades de transporte, sino que dependen de otros buques que las remolquen ([102]).

(240) Vistas las observaciones de las autoridades maltesas y de terceros, la Comisión mantiene la opinión de que las barcazas sin medios propios de propulsión no se utilizan para el transporte marítimo, ya que no realizan por sí mismas actividades de transporte, sino que dependen de otros buques que las remolquen. El barco que realiza la propulsión podría describirse como elemento utilizado en el transporte marítimo, pero no ocurre lo mismo con la actividad de la barcaza.

(241) La Comisión concluye que aceptar que las mencionadas barcazas estén cubiertas por el impuesto sobre el tonelaje supone extrapolar la definición de transporte marítimo. Por consiguiente, este aspecto del régimen maltés de tributación en función del tonelaje es incompatible con las Directrices de transporte marítimo.

Elegibilidad de los buques de crucero y yates comerciales

(242) En lo que respecta a los yates comerciales, en la Decisión de incoación ([103]) la Comisión expresó su preocupación por el hecho de que estos se utilizan principalmente en trayectos locales (con frecuencia viajes de ocio) y dudó de en qué medida dichos barcos podrían estar cubiertos por el régimen de tributación en función del tonelaje.

([99]) Véase el considerando 50 de la Decisión de incoación.
([100]) Véase el considerando 6 de la Decisión de incoación y el considerando 10 de la presente Decisión.
([101]) Véase el considerando 7 de la Decisión de incoación y el considerando 11 de la presente Decisión.
([102]) Véase el considerando 50 de la Decisión de incoación.
([103]) Véase el considerando 50 de la Decisión de incoación.

(243) La elegibilidad de los yates comerciales y los buques de crucero debe evaluarse a la luz de la Comunicación de la Comisión relativa a la interpretación del Reglamento (CEE) n.º 3577/92 del Consejo ([104]). El capítulo 3.3 de dicha Comunicación confirma que los servicios de crucero entran en el ámbito de aplicación del Reglamento (CEE) n.º 3577/92 y del Reglamento (CEE) n.º 4055/86 del Consejo como constitutivos de transporte marítimo. En efecto, los buques de crucero transportan pasajeros por mar entre los puertos, y por tanto realizan actividades de transporte marítimo. Por consiguiente, la Comisión considera que los buques de crucero son elegibles a efectos de la tributación en función del tonelaje, siempre y cuando la mayoría de sus ingresos sean ingresos principales del transporte marítimo. Las restricciones relativas a los servicios accesorios relativos a actividades de transporte marítimo se analizarán más adelante, en los considerandos 266 a 274.

(244) Los servicios de transporte prestados por yates comerciales entran dentro de la definición del transporte marítimo siempre que afecten al transporte por mar de mercancías o personas entre puertos, así como entre un puerto y una instalación o estructura en alta mar. Por tanto, la Comisión considera que los yates comerciales que realicen transportes marítimos mediante remuneración son elegibles a efectos de la tributación en función del tonelaje.

Elegibilidad de remolcadores y dragas

(245) En la Decisión de incoación, la Comisión planteó dudas en cuanto a la posibilidad de que los remolcadores y las dragas entren en el régimen de tributación en función del tonelaje de Malta con arreglo a las condiciones estrictas establecidas por las Directrices de transporte marítimo ([105]).

(246) De acuerdo con las Directrices de transporte marítimo, «las disposiciones fiscales previstas para las compañías (como el impuesto sobre el tonelaje) pueden aplicarse a las dragas cuyas actividades constituyan «transporte marítimo» con relación a más del 50 % de su período operativo anual y únicamente con respecto a dichas actividades de transporte». En el caso de las dragas, el transporte marítimo se define en la sección 3.1 de las Directrices de transporte marítimo como «el transporte en alta mar de materiales extraídos» y excluye «la extracción o el dragado como tales». En consonancia con la práctica decisoria de la Comisión ([106]), la parte elegible de las actividades de dragado incluye la navegación entre el puerto y el lugar de extracción, la navegación entre los distintos lugares de extracción, la navegación entre el lugar de extracción y el lugar de descarga del material extraído, la descarga de los materiales extraídos y la navegación entre el lugar de descarga y el puerto. Por otra parte, el dragado y la navegación durante el dragado no se consideran actividades de transporte marítimo.

(247) En lo referente a los remolques, las Directrices de transporte marítimo especifican claramente que «las actividades de remolque realizadas principalmente en los puertos, o consistentes en ayudar a un buque autopropulsado a llegar a puerto, no constituyen transporte marítimo». Además, las Directrices disponen que las actividades de remolque solo entran en su ámbito de aplicación si más del 50 % de la actividad de remolque efectivamente realizada por un remolcador durante un año dado constituye transporte marítimo (esto incluye, entre otros, el remolque de barcazas entre puertos o entre un puerto y una instalación o estructura en alta mar, o el remolque de buques que, debido a un fallo técnico, no puedan navegar de forma independiente).

(248) Malta no disponía de legislación formal expresa con respecto al requisito de que el 50 % de las actividades de remolque y dragado constituyeran transporte marítimo, explicado en los considerandos 246 y 247. La Comisión considera que la legislación maltesa parece haber dejado margen para aplicar, sin restricción, el impuesto sobre el tonelaje a los ingresos generados por las dragas y los remolcadores. Por consiguiente, la Comisión considera que las medidas nacionales que actualmente están en vigor en Malta para el remolque y el dragado no se ajustan a las condiciones establecidas en las Directrices de transporte marítimo.

Elegibilidad de los buques de servicio y apoyo y de otros buques

(249) En la Decisión de incoación, la Comisión examinó lo que se entiende por buques de servicio y apoyo cubiertos por el régimen de tributación en función del tonelaje de Malta y cuáles son los motivos subyacentes ([107]).

(250) La Comisión estimó inicialmente que el régimen maltés permitía potencialmente que una gran variedad de buques de servicio y apoyo estuviera cubierta por el régimen de tributación en función del tonelaje.

([104]) Comunicación COM(2014) 232 final de 22 de abril de 2014.
([105]) Véase el considerando 46 de la Decisión de incoación.
([106]) Véase, en particular, la Decisión 2009/380/CE de la Comisión, considerandos 79 y 80.
([107]) Véase el considerando 51 de la Decisión de incoación.

(251) La Comisión preguntó si los buques de reparación de cables, las embarcaciones de apoyo a los buceadores, los buques de estimulación de pozos de petróleo, los buques piloto, los buques de investigación, los buques de construcción y estudios hidrográficos que presten servicios en alta mar y las plataformas móviles se habían beneficiado, e indicó que no disponía de información suficiente para determinar si la elegibilidad de dichos buques o estructuras era acorde con las Directrices de transporte marítimo. Malta ha aclarado que dichos buques no estaban sujetos al impuesto sobre el tonelaje.

(252) La Comisión reconoce que determinadas actividades similares, incluso si no están cubiertas por la definición estricta de transporte marítimo, pueden ser objeto de las disposiciones establecidas en las Directrices de transporte marítimo. Este es el caso de la explotación de buques especializados en la prestación de servicios en alta mar o en la realización de actividades de instalación y mantenimiento (por ejemplo, buques cableros, de tendido de tuberías, buques-grúa y de investigación) ([108]) o buques de salvamento marítimo y de asistencia marítima en alta mar, siempre que requieran personal igualmente cualificado y estén igualmente sujetos a la competencia internacional ([109]).

(253) Por lo que se refiere al futuro, Malta ha aclarado que pretende aplicar el impuesto sobre el tonelaje a los buques cableros, de tendido de tuberías, buques-grúa y de investigación, de conformidad con la práctica decisoria de la Comisión descrita en el considerando 252. Malta se ha comprometido a reflejar explícitamente este aspecto en su legislación ([110]). Por consiguiente, sobre la base de esta futura legislación, el impuesto sobre el tonelaje será aplicable a los buques cableros, de tendido de tuberías, buques-grúa y de investigación de modo compatible con las Directrices de transporte marítimo aplicadas por analogía.

(254) Por lo que se refiere a la aplicación actual del régimen maltés de tributación en función del tonelaje a los «buques de servicio y de apoyo», Malta ha demostrado que las actividades cubiertas por este término se refieren al transporte por mar de mercancías o personas entre puertos o entre un puerto y una instalación o estructura en alta mar, por lo que constituyen transporte marítimo ([111]). Por tanto, estos buques están incluidos en el ámbito de aplicación de las Directrices de transporte marítimo.

Elegibilidad de los buques pesqueros

(255) En la Decisión de incoación ([112]), la Comisión dudaba de si los buques pesqueros estaban o no cubiertos por el régimen de tributación en función del tonelaje.

(256) La Comisión considera que el principal objetivo de los buques pesqueros no es el transporte por mar de mercancías y personas entre puertos o entre un puerto y una instalación o estructura en alta mar según lo exigido por las Directrices de transporte marítimo. Además, los buques pesqueros no poseen las características específicas de determinados buques de servicio, que permitirían que la Comisión aceptara su inclusión en el régimen de tributación en función del tonelaje, en aplicación por analogía de las Directrices de transporte marítimo ([113]).

(257) Por consiguiente, la Comisión considera que la inclusión de los buques pesqueros en el régimen de tributación en función del tonelaje no es compatible con el mercado interior.

Elegibilidad de las plataformas petrolíferas

(258) La Comisión reitera la postura mantenida en la Decisión de incoación en el asunto del impuesto belga sobre el tonelaje ([114]), según la cual las Directrices de transporte marítimo no incluyen la explotación de recursos naturales en el mar.

([108]) Véase el considerando 231 de la presente Decisión.

([109]) A la hora de evaluar si nuevos tipos de buques pueden beneficiarse del impuesto sobre el tonelaje, la Comisión considera que existe el riesgo de que las compañías que explotan buques que prestan servicios relevantes deslocalicen sus actividades en tierra fuera de la UE con el fin de encontrar unos entornos fiscales más flexibles, y posteriormente a navegar bajo pabellón de terceros países. La Comisión puede considerar la aplicación por analogía de las Directrices de transporte marítimo a favor de las empresas que explotan buques de servicio si se cumplen las siguientes condiciones. Dichas empresas deben funcionar en un mercado mundial y hacer frente a retos idénticos, en lo que respecta a la competencia mundial y la deslocalización de actividades en tierra, a los del sector del transporte marítimo de la UE. Las actividades de los buques de servicio pertinentes deben estar sujetas al mismo marco jurídico que el transporte marítimo de la UE en los ámbitos de la protección laboral, requisitos técnicos y seguridad. Estas actividades exigen marinos cualificados y formados, con cualificaciones similares a las de los que trabajan a bordo de buques de transporte marítimo tradicional. Los marinos a bordo de buques de servicio deben regirse por la misma normativa laboral y social que los demás marinos. Los buques de servicio han de ser buques de navegación marítima y sujetos a los mismos controles técnicos y de seguridad que los buques utilizados para el transporte marítimo.

([110]) Véase el punto 2 del anexo de la presente Decisión.

([111]) Véase, en particular, la sección 4.2.1.6 y la nota 2 del cuadro 2 de la presente Decisión.

([112]) Véase el considerando 50 de la Decisión de incoación.

([113]) Véase el considerando 252 de la presente Decisión.

([114]) Decisión de la Comisión de 19 de marzo de 2003, considerandos 65 a 72 (DO C 145 de 21.6.2003, p. 4).

(259) Por consiguiente, la Comisión concluye que la aplicación del régimen de tributación en función del tonelaje a las plataformas petrolíferas no está en consonancia con las Directrices de transporte marítimo.

7.2.1.2. Ingresos sujetos al impuesto sobre el tonelaje de los buques incluidos en el régimen de tributación en función del tonelaje

Ingresos por la cesión en arrendamiento a casco desnudo

(260) En la Decisión de incoación, la Comisión ([115]) cuestionó la falta de restricciones legales en cuanto a los ingresos procedentes de la cesión en arrendamiento a casco desnudo.

(261) La Comisión considera que, si bien la cesión en arrendamiento a casco desnudo es, en general, una actividad económica legítima, no debería beneficiarse de un trato fiscal preferente. En decisiones anteriores ([116]), la Comisión consideró que no se puede considerar que los arrendadores de buques que se dediquen exclusivamente a esta actividad presten servicios de transporte marítimo, y por tanto no deben beneficiarse del régimen de tributación en función del tonelaje.

(262) La Comisión considera que el citado principio debe aplicarse no solo a los contratos de cesión en arrendamiento a casco desnudo celebrados con compañías de navegación, sino también a los usuarios finales del sector de los barcos de recreo. El tratamiento de la cesión en arrendamiento a casco desnudo no debe variar dependiendo del arrendador, puesto que el requisito esencial establecido en las Directrices de transporte marítimo es que el beneficiario preste servicios de transporte marítimo, tal como se definen en los reglamentos pertinentes del Consejo.

(263) Sin embargo, la situación es distinta en el contexto de los contratos en el seno del grupo. Las operaciones dentro del grupo de cesión en arrendamiento a casco desnudo pueden ser compatibles con el mercado interior en virtud de las Directrices de transporte marítimo, ya que el beneficiario realiza la actividad de transporte marítimo como grupo, pero a través de una estructura de arrendamiento dentro del grupo. El hecho de que el beneficiario del impuesto sobre el tonelaje desee tener: i) una persona jurídica que realice el transporte marítimo y sea propietaria del buque, o ii) dos entidades jurídicas, una de las cuales efectúa el transporte marítimo y la otra es propietaria del buque y lo alquila a la primera (por ejemplo, por motivos de financiación), no debe, como norma general, ser relevante a efectos de la aplicación de las Directrices de transporte marítimo. En este contexto, la Comisión observa que las operaciones dentro del grupo de cesión en arrendamiento a casco desnudo se aceptaron sin reservas en la Decisión de la Comisión relativa al impuesto irlandés sobre el tonelaje ([117]). La Comisión observa que la cesión en arrendamiento a casco desnudo dentro del grupo es compatible con las Directrices de transporte marítimo, ya que el objetivo de «mantener y mejorar los conocimientos técnicos marítimos y proteger y fomentar el empleo para los marinos europeos» y «contribuir a la consolidación del sector marítimo establecido en los Estados miembros, al tiempo que se mantiene una flota competitiva global en los mercados mundiales» sigue estando garantizado.

(264) Además de las operaciones dentro del grupo, la Comisión puede admitir un cierto grado de flexibilidad a favor de las verdaderas compañías de navegación o empresas asimiladas ([118]), siempre que se cumplan todas las condiciones siguientes ([119]):

a) las actividades de cesión en arrendamiento a casco desnudo deben estar relacionadas con un exceso de capacidad temporal, por un período máximo de tres años;

a) las actividades de cesión en arrendamiento a casco desnudo deben limitarse a un período máximo de tres años;

b) el exceso de capacidad temporal debe estar relacionado con los propios servicios de navegación de la organización de navegación del beneficiario, es decir, el exceso de capacidad adquirido específicamente (comprado o arrendado) con fines de cesión en arrendamiento no puede acogerse al impuesto sobre el tonelaje; y

([115]) Véase el considerando 58 de la Decisión de incoación.
([116]) Véase, en particular, la Decisión 2014/200/UE de la Comisión, de 17 de julio de 2013, relativa a la ayuda estatal SA.21233 C/11 (ex NN/11, ex CP 137/06) ejecutada por España Régimen fiscal aplicable a determinados acuerdos de arrendamiento financiero también conocidos como Sistema español de arrendamiento fiscal (DO L 114 de 16.4.2014, p. 1); la Decisión de la Comisión de 20 de diciembre de 2011, relativa al asunto N448/2010 sobre el impuesto finlandés sobre el tonelaje, considerando 32 (DO C 220 de 25.7.2012, p. 1); y la Decisión de la Comisión de 1 de abril de 2015 en el asunto SA 37912 relativo al impuesto sobre el tonelaje de Croacia, considerando 86 f (DO C 142 de 22.4.2016, p. 6).
([117]) Decisión de la Comisión de 11 de diciembre de 2002 relativa al asunto N 504/02 (DO C 15 de 22.1.2003, p. 5), considerandos 17 a 24.
([118]) Por ejemplo, las empresas que explotan buques cableros, de tendido de tuberías, buques-grúa e investigación, así como los barcos de salvamento en el mar y de asistencia marítima en alta mar.
([119]) Véanse, entre otras, las Decisiones de la Comisión en el asunto relativo al impuesto finlandés sobre el tonelaje, considerando 32; en el asunto relativo al impuesto irlandés sobre el tonelaje, considerando 28, y en el asunto relativo al impuesto croata sobre el tonelaje, considerando 86 y nota a pie de página 23.

c) la proporción de la capacidad de cesión en arrendamiento a casco desnudo no podrá superar un porcentaje máximo de la flota de la organización de navegación cubierta por el régimen de tributación en función del tonelaje, que no podrá ser superior al 50 %. La Comisión considera que si más del 50 % de la flota del beneficiario sujeta al impuesto sobre el tonelaje es objeto de cesión en arrendamiento a casco desnudo, tal actividad no puede clasificarse como «actividad accesoria». Por otra parte, no sería apropiado fijar un umbral máximo más bajo, ya que esto podría discriminar a los pequeños operadores.

(265) Dado que la legislación aplicable en Malta no excluye del régimen de tributación en función del tonelaje a los arrendadores de buques que se dediquen exclusivamente a esta actividad, dicha legislación no es compatible con las Directrices de transporte marítimo.

Buques de crucero e ingresos accesorios

(266) En la Decisión de incoación ([120]), la Comisión señaló que los operadores de buques de crucero ofrecen servicios de casino, spa, entretenimiento y otros. La Comisión sospechaba que dichos servicios pueden constituir la actividad principal y la principal fuente de ingresos de los buques de crucero. Por tanto, la Comisión dudó acerca de en qué medida pueden los buques de crucero estar cubiertos por el régimen de tributación en función del tonelaje.

(267) Además, la Comisión señaló en la Decisión de incoación ([121]) que los actos jurídicos malteses no proporcionan ninguna orientación clara sobre qué tipo de actividades pueden estar cubiertas por el régimen de tributación en función del tonelaje como actividades accesorias. No obstante, se necesitan limitaciones claras para garantizar que los beneficiarios del impuesto sobre el tonelaje sigan siendo auténticos prestadores de servicios de transporte marítimo.

(268) En el asunto relativo al impuesto chipriota sobre el tonelaje ([122]), la Comisión consideró que, por lo que respecta al transporte marítimo de pasajeros, también son elegibles todas las actividades de hostelería, restauración, entretenimiento y venta a bordo de un buque elegible, a condición de que tales servicios se presten únicamente como actividades accesorias de la actividad de transporte marítimo de pasajeros de dicho buque y todos sus productos sean consumidos o utilizados a bordo del mismo. En el asunto relativo al impuesto sobre el tonelaje del Reino Unido ([123]), la Comisión consideró igualmente elegibles los servicios o facilidades ofrecidos, que sean adicionales a las actividades principales, pero que formen parte integrante del paquete ofrecido a los clientes, siempre que fuera poco probable que generasen beneficios si se aplicasen las normas habituales de imposición. En el asunto relativo al impuesto belga sobre el tonelaje ([124]), la Comisión prohibió que los ingresos de la venta de productos no destinados al consumo a bordo, tales como artículos de lujo ([125]), y de apuestas y casinos, así como los ingresos de excursiones en tierra firme ([126]), puedan beneficiarse del impuesto sobre el tonelaje.

(269) La Comisión también remite a su Decisión en el asunto del impuesto finlandés sobre el tonelaje ([127]) y al procedimiento relativo al impuesto lituano sobre el tonelaje ([128]), en las que acepta que las operaciones en las terminales portuarias, como los servicios de embarque o desembarque de pasajeros y los servicios de carga y descarga de mercancías, así como las actividades administrativas y de seguros estrechamente relacionadas con el transporte de pasajeros o de mercancías, puedan quedar cubiertas por el impuesto sobre el tonelaje. Además, en su Decisión en el asunto relativo al impuesto belga sobre el tonelaje, la Comisión aceptó que los ingresos derivados de la inversión a corto plazo del capital de explotación derivan de la gestión financiera corriente y que, por tanto, pueden estar sujetos al impuesto sobre el tonelaje cuando estén relacionados con el capital de explotación normal de la organización de navegación asociado a la realización de actividades elegibles ([129]).

(270) Habida cuenta de la práctica decisoria mencionada y reconociendo que sería contraproducente establecer una lista definitiva de servicios que pueden estar sujetos al impuesto sobre el tonelaje en concepto de servicios accesorios, la Comisión considera que son necesarias algunas limitaciones que garanticen que los beneficiarios del impuesto sobre el tonelaje siguen siendo verdaderos prestadores de servicios de transporte marítimo. El principio seguido es que los ingresos procedentes de buques elegibles deben estar constituidos principalmente por los ingresos principales del transporte marítimo.

([120]) Véase el considerando 50 de la Decisión de incoación.
([121]) Véase el considerando 63 de la Decisión de incoación.
([122]) Decisión de la Comisión de 24 de marzo de 2010 en el asunto SA 30338, considerando 26 (DO C 144 de 3.6.2010, p. 28).
([123]) Decisión de la Comisión de 12 de julio de 2000 en el asunto SA 15810 (DO C 258 de 9.9.2000, p. 3).
([124]) Decisión 2005/417/CE de la Comisión, de 30 de junio de 2004, relativa a un conjunto de medidas fiscales que Bélgica tiene previsto ejecutar en favor del transporte marítimo (DO L 150 de 10.6.2005, p. 1), considerando 47.
([125]) Excepto alcohol, tabaco y perfumes.
([126]) Servicios adquiridos.
([127]) Nota 116 a pie de página, considerandos 9 y 31.
([128]) Decisión de la Comisión de 24 de abril de 2017 en el asunto SA 45764, considerando 9 (DO C 219 de 7.7.2017, p. 4).
([129]) Nota 114 a pie de página, considerandos 139 a 141.

(271) Los ingresos principales son los procedentes de la venta de títulos de transporte o las tasas aplicadas al transporte de carga, y en el caso del transporte de pasajeros, el alquiler de camarotes para la travesía y la venta de alimentos y bebidas para su consumo inmediato a bordo. Los ingresos accesorios son otros tipos de ingresos derivados de servicios que a menudo se prestan a bordo (en particular, en el caso del transporte de viajeros) y que no son susceptibles de falsear excesivamente la competencia con respecto a los proveedores situados en tierra, que tributan de conformidad con las normas generales en materia de fiscalidad. Son ejemplos de servicios accesorios el alquiler de paneles publicitarios a bordo; la venta de bienes y la prestación de servicios ofrecidos normalmente en los buques de pasaje, incluidos spa, servicios de peluquería, juegos de apuestas y otros servicios de entretenimiento; el alquiler de locales del buque a operadores comerciales y de servicios; la intermediación en el suministro de excursiones locales, etc. La Comisión considera que los ingresos principales deberán constituir más del 50 % del total de los ingresos brutos del buque (principales y accesorios).

(272) En este mismo espíritu, los falseamientos de la competencia con servicios en tierra deberán limitarse. Para ello será necesario, entre otras cosas, que, por ejemplo, los servicios en tierra como las excursiones locales o la parte de transporte por tierra incluido en el paquete global de servicios, sean comprados a empresas independientes o a un precio de mercado a entidades del mismo grupo, que estén sujetas a la imposición normal.

(273) De la misma manera, la celebración de contratos que no son habituales en el sector del transporte marítimo, especialmente la compra de automóviles, animales o bienes inmuebles, no debe estar cubierta por el impuesto sobre el tonelaje. Estos ingresos no están en modo alguno vinculados al transporte marítimo, y por tanto no pueden ser elegibles a efectos de la tributación en función del tonelaje, ni a título de ingresos principales, ni a título de ingresos accesorios.

(274) Dado que el régimen maltés de tributación en función del tonelaje no contiene disposiciones claras sobre el ámbito de aplicación de las actividades accesorias y la medida en que estas podrán acogerse al impuesto sobre el tonelaje, no ofrece garantías de que solamente los ingresos accesorios de las verdaderas compañías de navegación están sujetos al impuesto sobre el tonelaje. Por consiguiente, este aspecto del régimen maltés de tributación en función del tonelaje es incompatible con las Directrices de transporte marítimo.

7.2.1.3. Nivel del impuesto sobre el tonelaje

(275) El penúltimo párrafo de la sección 3.1 de las Directrices de transporte marítimo establece que, a fin de mantener un justo equilibrio entre los tipos del impuesto sobre el tonelaje, la Comisión aprobará únicamente regímenes que, para el mismo tonelaje, den origen a una carga tributaria bastante próxima a los regímenes ya aprobados.

(276) La Comisión observa que el método de cálculo del tipo del impuesto sobre el tonelaje de Malta difiere del aplicado por la mayoría de los Estados miembros. La mayoría de los Estados miembros fijan el denominado «beneficio teórico» para las diferentes categorías de buques en función de su tonelaje, a lo que aplican el impuesto nacional de sociedades. La Comisión admite la posibilidad de utilizar diferentes métodos para el cálculo del impuesto sobre el tonelaje, siempre que al final, la carga fiscal para un buque determinado no sea inferior a la aceptada por la Comisión hasta la fecha.

(277) La comparación entre los tipos del impuesto sobre el tonelaje aplicables en Malta y los de otros Estados miembros (en euros) se recogen en los considerandos 106 a 114. la Comisión señala que el nivel máximo de imposición previsto para las empresas de Malta equivale al tipo medio aplicable en el resto de la Unión.

(278) El régimen maltés incluye una reducción del tipo impositivo aplicable a los buques de menos de diez años. Malta señaló que esta medida pretende fomentar la utilización de buques más eficientes y respetuosos con el medio ambiente, en consonancia con los objetivos establecidos en la sección 2.2 de las Directrices de transporte marítimo. El régimen maltés de tributación en función del tonelaje establece tipos más elevados para los buques de más de 15 años.

(279) Las cifras facilitadas por Malta a efectos de la comparación con los tipos impositivos sobre el tonelaje aplicados en otros Estados miembros solo tienen en cuenta el tipo ordinario previsto en la Ley de la Marina Mercante, no ajustado a la edad del buque, lo que no es suficiente para permitir una comparación directa, ya que las cifras facilitadas por Malta también incluyen un elevado número de días de inactividad y reparación al describir los tipos de los otros Estados miembros. Sin embargo, analizando el tipo más bajo aplicable en Malta, para un buque nuevo, los tipos reducidos aplicables siguen siendo superiores a los previstos por Polonia para un buque utilizado 359 días al año (98 %) o menos.

(280) La Comisión observa que la reducción de hasta el 75 % y la posibilidad de reducción o de exención por decisión discrecional del ministro mencionada en los considerandos 71 a 73 de la Decisión de incoación no están relacionadas con el impuesto sobre el tonelaje en virtud del régimen, sino con el término (confuso) de impuesto sobre el tonelaje devengado en el momento del registro del buque. El compromiso de Malta de modificar la legislación de la tributación en función del tonelaje para evitar el uso ambiguo del término «impuesto sobre el tonelaje» debe dejar claro este punto en el futuro.

(281) Sobre la base de la información facilitada por las autoridades maltesas en relación con los tipos del impuesto sobre el tonelaje aplicables y los cálculos realizados por la Comisión, los tipos del impuesto sobre el tonelaje en Malta no parecen ser inferiores a lo aceptado por la Comisión hasta la fecha. Por consiguiente, la Comisión concluye que el tipo del impuesto sobre el tonelaje de Malta cumple las disposiciones de la sección 3.1 de las Directrices de transporte marítimo.

7.2.1.4. Requisitos en cuanto al vínculo de pabellón

(282) En la Decisión de incoación, la Comisión consideró que los requisitos en cuanto al vínculo de pabellón previstos en la legislación maltesa eran menos estrictos de lo exigido en las Directrices de transporte marítimo ([130]).

(283) De conformidad con la sección 3.1 de las Directrices de transporte marítimo, los propietarios de buques que registren algunos de sus buques fuera del EEE podrán seguir beneficiándose de un régimen de tributación en función del tonelaje del EEE si la proporción del tonelaje de su flota bajo pabellón del EEE es superior al 60 %. Si es inferior al 60 %, pueden registrar otros buques fuera del EEE si: i) la proporción del tonelaje de su flota bajo pabellón del EEE no ha disminuido desde el 17 de enero de 2004, o ii) la proporción total bajo pabellón del EEE de todos los buques sujetos al impuesto en el Estado miembro de que se trate no ha disminuido en los tres últimos años.

(284) No obstante, el régimen maltés de tributación en función del tonelaje no garantiza el respeto de las condiciones descritas en el considerando 283. En particular, un beneficiario podría seguir beneficiándose del régimen maltés de tributación en función del tonelaje, si no ha reducido el porcentaje de su flota sujeta al impuesto sobre el tonelaje bajo pabellón del EEE durante un período de tres años ([131]). Además, un beneficiario podría seguir beneficiándose del régimen maltés de tributación en función del tonelaje, siempre que simplemente se comprometa a incrementar o mantener el porcentaje de su flota sujeta al impuesto sobre el tonelaje bajo pabellón del EEE ([132]). Por consiguiente, la Comisión considera que el régimen de tributación en función del tonelaje no contiene suficientes salvaguardias para garantizar que las compañías sujetas al impuesto sobre el tonelaje que también posean en sus flotas buques sin pabellón del EEE aumenten o mantengan la cuota de tonelaje de la flota bajo pabellón del EEE y que, por tanto, el porcentaje de tonelaje bajo pabellón del EEE se mantenga en niveles satisfactorios. A este respecto, el régimen de tributación en función del tonelaje no está en consonancia con las Directrices de transporte marítimo, y por tanto es incompatible con el mercado interior ([133]).

7.2.1.5. Fletamento por tiempo o por viaje

(285) En la Decisión de incoación ([134]), la Comisión expresó sus dudas en cuanto a la elegibilidad en gran medida sin límites de los fletadores por tiempo y empresas similares que podían acogerse al impuesto sobre el tonelaje. La Comisión consideró que esto no estaba en consonancia con los objetivos de las Directrices de transporte marítimo.

(286) Las Directrices de transporte marítimo, tal como interpreta la Comisión en sus decisiones anteriores, permiten que los fletadores por tiempo o por viaje y los operadores comerciales similares de buques puedan beneficiarse del impuesto sobre el tonelaje en determinadas condiciones. La Comisión considera que dichas empresas solo pueden beneficiarse del impuesto sobre el tonelaje si contribuyen a la consecución de uno de los objetivos de las Directrices de transporte marítimo, en particular el desarrollo de un pabellón de la UE o la preservación de conocimientos técnicos de la UE, o una combinación de ambos. Tal es el caso, por ejemplo, si además de los buques fletados por tiempo o por viaje equipados y tripulados por otras empresas, el beneficiario del impuesto

([130]) Véanse los considerandos 76 a 79 de la Decisión de incoación.
([131]) Véase la letra c) del considerando 24 de la presente Decisión.
([132]) Véase el considerando 25 de la presente Decisión.
([133]) El hecho de que, en la práctica, las condiciones puedan haber sido respetadas es una cuestión pertinente a efectos de la obligación de recuperación (véase la sección 7.3 de la presente Decisión).
([134]) Véase el considerando 58 de la Decisión de incoación.

sobre el tonelaje dispone en su flota de buques de cuya gestión técnica y tripulación sea responsable, y siempre que dichos buques representen al menos el 20 % del total de la flota sujeta al impuesto sobre el tonelaje ([135]). Otra posibilidad es que la proporción de buques sin pabellón del EEE y fletados por tiempo o por viaje no sea superior al 75 % de la flota del beneficiario cubierta por el impuesto sobre el tonelaje ([136]). Otra posibilidad es que los Estados miembros exijan que al menos el 25 % de la flota del beneficiario enarbole pabellón del EEE ([137]). En todos los casos mencionados, el beneficiario del impuesto sobre el tonelaje estará obligado a mantener o incrementar la cuota de tonelaje de su flota bajo pabellón del EEE (buques propios o fletados a casco desnudo).

(287) El régimen maltés no impone ninguna de las condiciones a que se refiere el considerando 286. Por tanto, la Comisión concluye que el marco jurídico relativo a los operadores que presten servicios de transporte con buques plenamente equipados y tripulados de otras compañías no es conforme con las Directrices de transporte marítimo.

7.2.1.6. Medidas de compartimentación

(288) El capítulo 3.1 de las Directrices de transporte marítimo exige que se supriman las interferencias entre las actividades elegibles y no elegibles. Las Normas Fiscales imponen a las organizaciones de navegación con licencia la obligación de llevar una contabilidad separada que distinga los ingresos y beneficios procedentes de las actividades de transporte marítimo de los de otras fuentes de ingresos.

(289) Las normas de deducibilidad de los gastos que figuran en la Ley del Impuesto sobre la Renta exigen la existencia de una relación directa entre los gastos y los ingresos que generan. El artículo 14, apartado 1, de la Ley del Impuesto sobre la Renta solo autoriza la deducción de un gasto si «se ha generado íntegra y exclusivamente en la producción del ingreso». Por tanto, no es posible solicitar deducciones por gastos incurridos en la obtención de beneficios exentos (incluidos los beneficios sujetos al impuesto sobre el tonelaje) frente a otros tipos de ingresos imponibles.

(290) Una organización de navegación con licencia que obtenga beneficios a través del régimen de tributación en función del tonelaje estará obligada a presentar una declaración fiscal anual que distinga los ingresos elegibles de los no elegibles. Las pérdidas resultantes de actividades sujetas al impuesto sobre la renta no pueden compensarse con el impuesto debido sobre el tonelaje.

(291) Todas las organizaciones de navegación con licencia están obligadas a establecer estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión y someterlas a la auditoría de un auditor de cuentas autorizado.

(292) Una organización de navegación no puede decidir acogerse o no al régimen maltés de tributación en función del tonelaje dependiendo de si tiene beneficios imponibles o pérdidas. A menos que una organización de navegación con licencia decida otra cosa, entra en el ámbito de aplicación del régimen de tributación en función del tonelaje. Si la organización opta por excluirse, esa decisión será irrevocable ([138]). Por consiguiente, ninguna organización o grupo de navegación maltés puede tener parte de sus buques sujeta al régimen de tributación en función del tonelaje y otra parte sujeta al régimen del impuesto sobre la renta.

(293) El artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta contiene una amplia gama de disposiciones contra las prácticas abusivas que tienen por objeto neutralizar regímenes o acuerdos artificiales destinados a la obtención de beneficios fiscales injustificados. Esta norma general contra las prácticas abusivas se ajusta a la Recomendación de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, sobre la planificación fiscal agresiva.

(294) Las medidas contra las prácticas abusivas van acompañadas de sanciones en caso de infracción. Por tanto, en esos casos, además del pago del impuesto adeudado, se aplicarán intereses a un tipo del 0,54 % mensual (6,48 % anual), junto con sanciones suplementarias de hasta un 1,5 % al mes (18 % al año) sobre el impuesto no pagado.

(295) La Comisión también observa con satisfacción que la preocupación expresada en la Decisión de incoación sobre el ámbito de aplicación excesivamente amplio de las actividades ([139]) y organizaciones elegibles ha sido abordada por Malta en los compromisos.

([135]) Decisión de la Comisión en el asunto relativo al impuesto lituano sobre el tonelaje, considerando 36.
([136]) Decisión de la Comisión de 13 de mayo de 2003 en el asunto del impuesto sobre el tonelaje francés N737/2002, considerando 35 (DO C 38 de 12.2.2004, p. 4); Decisión de la Comisión en el asunto relativo al impuesto lituano sobre el tonelaje, considerando 37.
([137]) Decisión (UE) 2015/667, considerando 42.
([138]) Artículo 6 de las Normas Fiscales.
([139]) Véase el considerando 85 de la Decisión de incoación.

(296) La Comisión concluye que en Malta las medidas de compartimentación son sólidas, cumplen los requisitos de las Directrices de transporte marítimo y que las dudas planteadas sobre esta cuestión se han disipado por tanto.

7.2.1.7. Exención de tributación de las plusvalías por la venta o transferencia de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje

(297) Según lo dispuesto en la sección 7.1.3, la exención de tributación de las plusvalías por la venta o transferencia de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje constituye ayuda.

(298) El artículo 3, apartado 1, letra b), de las Normas Fiscales exime del impuesto de sociedades a las plusvalías por la venta o transferencia de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje ([140]). La Comisión reconoce la exención de tributación de las plusvalías de la venta o transferencia de buques que hayan sido adquiridos y vendidos cuando estaban legalmente acogidos al régimen de tributación en función del tonelaje ([141]). En cuanto a los buques adquiridos antes de la inclusión del beneficiario en el régimen de tributación en función del tonelaje, dicha exención solo sería aceptable dentro de los límites del nivel máximo de ayuda establecido en la sección 11 de las Directrices de transporte marítimo. Las plusvalías por la venta de buques amortizados en exceso (si se produce antes de la inclusión en el régimen de tributación en función del tonelaje) deben tenerse en cuenta a efectos del cálculo del límite máximo de ayuda. Esto significa que, en el caso de los buques adquiridos antes de la inclusión en el régimen de tributación en función del tonelaje, las obligaciones fiscales encubiertas resultantes de la sobreamortización tienen que liquidarse en el momento de la inclusión en el régimen, salvo que puedan adaptarse dentro del límite máximo de ayuda a lo largo de un período de diez años. Estas obligaciones fiscales encubiertas deben normalmente determinarse como la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal del buque en la fecha de su inclusión en el régimen de tributación en función del tonelaje.

(299) Dada la redacción actualmente demasiado amplia del artículo 85 A de la Ley de la Marina Mercante, que permite declarar cualquier buque como buque cubierto por el régimen de tributación en función del tonelaje (que puede, por tanto, beneficiarse de la tributación en función del tonelaje), independientemente de las operaciones que realice, y la falta de normas que permitan abordar la potencial sobreamortización de un buque adquirido antes de ser incluido en el régimen de tributación en función del tonelaje, la Comisión considera que los textos legales malteses no limitan la exención de tributación de las plusvalías por la venta o transferencia de buques de una manera adecuada, ni en términos de importes, ni en términos de beneficiarios. Una exención general como la que prevé el sistema maltés no cumple los requisitos de compatibilidad.

(300) La Comisión concluye que, en su forma actual, la exención de tributación de las plusvalías por la venta o transferencia de buques es incompatible con las normas del mercado interior, puesto que se extiende a los buques que se hayan depreciado con arreglo a las normas del impuesto de sociedades antes de ser transferidos al régimen de tributación en función del tonelaje. Por consiguiente, la exención constituye una ayuda ilegal e incompatible. Por tanto, corresponde modificar la disposición correspondiente.

7.2.1.8. Conclusión

(301) En virtud de lo anterior, la Comisión concluye que los siguientes aspectos del régimen maltés de tributación en función del tonelaje son incompatibles con las Directrices de transporte marítimo: la elegibilidad de actividades «de otro modo establecidas», la elegibilidad de las barcazas sin medios propios de propulsión, las condiciones de elegibilidad de los remolcadores y dragas, la elegibilidad de los buques pesqueros y de las plataformas petrolíferas, la exención de tributación de las plusvalías por la venta o transferencia de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje y la falta de salvaguardias relativas a la cesión en arrendamiento a casco desnudo, los ingresos accesorios, el vínculo de pabellón del EEE y el fletamento por tiempo o por viaje. Por estas razones, el régimen maltés de tributación en función del tonelaje es incompatible con el mercado interior.

(302) Sin embargo, estos aspectos incompatibles pueden abordarse en el futuro mediante la aplicación de los compromisos asumidos por Malta que figuran en el anexo, en particular en los puntos 1, 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 14, 15, 20, 21 y 22. Por tanto, y a reserva de la aplicación de los compromisos que figuran en el anexo en el plazo de tres meses, el régimen maltés de tributación en función del tonelaje será compatible a partir de la fecha de dicha aplicación plena.

([140]) Véase el considerando 14.
([141]) Véanse, por ejemplo, las Decisiones de la Comisión en el asunto relativo al impuesto finlandés sobre el tonelaje, considerando 38; en el asunto relativo al impuesto croata sobre el tonelaje, considerandos 50 a 53 y 113; y en el asunto relativo al impuesto sobre el tonelaje italiano, considerandos 28 a 33 y 64 a 66.

7.2.2. *Exención de tributación de las plusvalías relativas a acciones en compañías de navegación*

(303) Según lo dispuesto en la sección 7.1.3, la exención de tributación de las plusvalías relativas a acciones en compañías de navegación aplicable a ciudadanos malteses constituye ayuda.

(304) La compraventa de acciones en compañías de navegación forma parte de la actividad de inversión (que no es elegible a efectos de la tributación en función del tonelaje de acuerdo con las Directrices de transporte marítimo ([142])), y no de la actividad de transporte marítimo. Las Directrices indican claramente que los Estados miembros deben mantener «la fiscalidad normal de […] la remuneración personal de accionistas y directores». Esta disposición es necesaria para garantizar que la ayuda compatible se dirija a la actividad que requiere ayuda, y para limitar en la medida de lo posible el falseamiento de la competencia en otros sectores. En caso contrario, los accionistas de empresas que reciban ayudas compatibles también tendrían derecho a desgravaciones fiscales (así como los posibles accionistas de esos accionistas). Sin embargo, esto multiplicaría hasta niveles imprevisiblemente elevados el importe de la ayuda inicialmente autorizado para una empresa específica de un sector determinado, de modo que finalmente múltiples sectores de la economía podrían verse «contaminados» por la ayuda (según las actividades de los accionistas beneficiarios). Tal resultado sería contrario a la efectividad de las normas en materia de ayudas estatales, y también al principio de prohibición de ayudas estatales, que exige que las excepciones (ayudas compatibles) se apliquen de forma estricta y específica.

(305) La Comisión concluye que la exención de tributación de las plusvalías relativas a acciones en compañías de navegación en beneficio de los ciudadanos malteses es incompatible con las normas del mercado interior. Por consiguiente, la exención constituye una ayuda ilegal e incompatible y debe suprimirse. La Comisión observa con satisfacción que las autoridades maltesas se han comprometido, en el punto 16 de los compromisos recogidos en el anexo, a suprimir dicha exención.

7.2.3. *Exención de imposición de intereses u otros ingresos en relación con la financiación de compañías de navegación o de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje*

(306) Según lo establecido en el considerando 212, el artículo 3, apartado 2, de las Normas Fiscales constituye ayuda a las entidades financieras.

(307) El ámbito de aplicación de las Directrices de transporte marítimo, y por tanto la ventaja de la tributación en función del tonelaje se limita al «transporte marítimo de pasajeros y mercancías». Esto no incluye a las entidades financieras que concedan préstamos, emitan garantías o emitan títulos relativos a la propiedad, gestión, administración o explotación del buque, según lo admitido en el artículo 3, apartado 2, de las Normas Fiscales.

(308) Como tal, la exención objeto de examen no tiene motivos de compatibilidad en virtud de las Directrices de transporte marítimo. Malta no ha presentado ninguna otra lógica de compatibilidad sobre la base del artículo 107, apartados 2 o 3, del TFUE. La Comisión no considera que la exención en cuestión pueda considerarse compatible en virtud de ningún motivo de compatibilidad del Tratado.

(309) La Comisión concluye que las condiciones actuales del régimen, por lo que respecta a las entidades financieras, son incompatibles con las Directrices de transporte marítimo, y por tanto constituyen una ayuda ilegal e incompatible que debe suprimirse. La Comisión observa con satisfacción que, en el punto 3 de los compromisos del anexo, las autoridades maltesas se han comprometido a eliminar dicha exención.

7.2.4. *Exención del pago de determinados impuestos sobre actos jurídicos documentados y transmisiones*

(310) Aunque las exenciones del impuesto sobre los actos jurídicos documentados y transmisiones pueden aceptarse en los casos en que el beneficiario directo es una verdadera compañía de navegación, siempre que no sobrepasen el límite máximo de ayuda establecido en la sección 11 de las Directrices de transporte marítimo, la exención actual podría eventualmente beneficiar a empresas que no se dediquen al transporte marítimo. Por otra parte, no existe un mecanismo que garantice el respeto de la sección 11 de las Directrices de transporte marítimo.

(311) Malta no ha alegado motivos para justificar la compatibilidad de la medida, y en la versión actual de la misma la Comisión tampoco los encuentra.

([142]) Véase la sección 3.1 de las Directrices de transporte marítimo.

(312) La Comisión concluye que la exención del pago de determinados impuestos sobre actos jurídicos documentados y transmisiones en relación con transacciones de valores negociables de organizaciones de navegación en beneficio de ciudadanos malteses es incompatible con las normas del mercado interior. Por consiguiente, la exención constituye una ayuda ilegal e incompatible que debe suprimirse. La Comisión observa con satisfacción que las autoridades maltesas se han comprometido, en el punto 17 de los compromisos del anexo, a eliminar dicha exención.

7.2.5. *Exención del pago de tasas mediante decisión ministerial discrecional*

(313) La legislación vigente no limita adecuadamente el recurso a una decisión ministerial discrecional para eximir a los buques del pago de tasas en virtud de las Normas Fiscales a las acciones humanitarias o filantrópicas, conforme a la intención de las autoridades maltesas.

(314) Malta no ha alegado motivos para justificar la compatibilidad de la medida, y en la versión actual de la misma, la Comisión tampoco los encuentra.

(315) La Comisión concluye que la posibilidad de eximir a los buques mediante decisión ministerial discrecional es incompatible con las normas del mercado interior. Por tanto, esta posibilidad de exención constituye ayuda ilegal e incompatible que debe suprimirse. La Comisión observa con satisfacción que las autoridades maltesas se han comprometido, en el punto 19 de los compromisos del anexo, a emitir orientaciones que garanticen que la facultad discrecional ministerial solo se ejerza en caso de acciones con fines humanitarios y filantrópicos, que no implican la oferta de bienes y servicios en un mercado.

7.2.6. *Límite máximo de ayuda*

(316) En lo que respecta al límite máximo de ayuda, el punto 11, párrafo segundo, de las Directrices de transporte marítimo establece un nivel máximo de ayuda a fin de evitar la acumulación de ayuda hasta niveles desproporcionados con respecto al interés común de la Comunidad, lo que podría desembocar en una carrera de subvenciones entre los Estados miembros. El total de las ayudas ([143]) en favor de las compañías de navegación no podrá suponer un beneficio superior al beneficio que representa una reducción a cero de las cargas fiscales y sociales aplicables a los marinos y una reducción del impuesto de sociedades de las compañías de navegación al nivel especificado en la sección 3.1, penúltimo párrafo, de las Directrices de transporte marítimo.

(317) Malta ha facilitado información fiable de que el límite máximo siempre se ha respetado, y se ha comprometido a garantizar que siga siendo así en el futuro. Esto se complementa con el compromiso de exigir que los beneficiarios del impuesto sobre el tonelaje presenten anualmente declaraciones obligatorias sobre el cumplimiento del límite máximo de ayuda. Además, Malta se ha comprometido a introducir, en el punto 12 de los compromisos del anexo, una disposición formal sobre el control del límite máximo de ayuda.

7.3. **Recuperación**

7.3.1. *Clasificación de la ayuda como nueva o existente, confianza legítima y seguridad jurídica*

(318) El artículo 22 y el anexo IV (sección 3) del Acta de Adhesión ([144]) establecen que, por lo que se refiere al sector de los transportes, las ayudas se considerarán ayudas existentes con arreglo al artículo 88, apartado 1, del Tratado, hasta el final del tercer año siguiente a la fecha de adhesión, siempre que se comuniquen a la Comisión en un plazo de cuatro de meses desde la fecha de adhesión.

([143]) Excepto la ayuda a la formación, la ayuda a la reestructuración, la ayuda relacionada con las obligaciones de servicio público y las ayudas a la puesta en marcha de empresas queprestan nuevos servicios de transporte marítimo de cabotaje.

([144]) Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República Checa, la República de Estonia, la República de Chipre, la República de Letonia, la República de Lituania, la República de Hungría, la República de Malta, la República de Polonia, la República de Eslovenia y la República Eslovaca, y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión («Acta de Adhesión») (DO L 236 de 23.9.2003, p. 33). En lo referente al argumento de Malta de que el régimen del impuesto sobre el tonelaje y las medidas conexas se establecieron en 1973, basta con señalar que el anexo IV, sección 3, punto 1, letra a), del Acta de Adhesión no se aplica a las ayudas al sector de los transportes.

(319) En el momento de su adhesión, Malta indicó a la Comisión que el régimen maltés de tributación en función del tonelaje era acorde a las normas entonces en vigor y aportó garantías del respeto del vínculo de pabellón, pero no facilitó información detallada sobre el régimen, de conformidad con las disposiciones del Tratado de Adhesión, con el fin de establecerlo como ayuda existente. Las conversaciones entre la Comisión y las autoridades maltesas en materia de transportes se celebraron el 19 de octubre de 2000 y el 18 de septiembre de 2001, y el breve debate relativo al impuesto sobre el tonelaje quedó registrado en el acta y en la posición negociadora de las autoridades maltesas ([145]). En la reunión de la Conferencia de adhesión de Malta a la UE, celebrada el 26 de octubre de 2001, se acordó recomendar el cierre provisional de las negociaciones de la adhesión sobre el capítulo de transportes, que incluían de manera explícita la ayuda estatal en el sector de los transportes.

(320) La Comisión considera que Malta y los beneficiarios no pueden invocar ni la confianza legítima ni la seguridad jurídica en relación con las medidas de ayuda objeto de la presente Decisión. La jurisprudencia establece que no puede haber confianza legítima alguna sobre la legalidad de la ayuda a no ser que haya sido concedida respetando el procedimiento previsto por el artículo 108 del TFUE, ya que un operador económico diligente debe normalmente estar en condiciones de determinar si se ha respetado dicho procedimiento ([146]). En el caso de autos, resulta evidente que el procedimiento de notificación establecido en el artículo 108 del TFUE y el procedimiento previsto en el Acta de Adhesión no fueron objeto de seguimiento, por lo que no existen expectativas legítimas. Además, las conversaciones mencionadas por Malta ([147]) no permiten llegar a la conclusión de que la Comisión hubiera dado garantías precisas, incondicionales y coherentes de que el régimen de tributación en función del tonelaje sería tratado como ayuda existente.

(321) Teniendo en cuenta lo dicho anteriormente, las medidas del asunto de autos no constituyen ayuda existente incluida en ninguna de las categorías previstas en el artículo 1, letra b), del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo ([148]). Además, ni Malta ni los beneficiarios pueden invocar confianza legítima ni seguridad jurídica en relación con las medidas de ayuda establecidas por la presente Decisión.

7.3.2. *Régimen de tributación en función del tonelaje*

7.3.2.1. Tipos de buques elegibles

(322) Las Normas de Procedimiento Interno de 2012 establecen que los buques pesqueros, los yates de recreo, las instalaciones marinas fijas, incluidas las plataformas petrolíferas, las plataformas móviles, los remolcadores no destinados a la navegación marítima, las grúas flotantes sin medios propios de propulsión, los pontones, los buques cuya principal finalidad sea ofrecer un espacio de apuestas o casino, y buques similares, no son elegibles para una exención del impuesto sobre la renta ni para su tratamiento como «buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje», ya que no realizan «actividades relacionadas con el transporte marítimo» ([149]).

(323) La lista de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje suministrada por Malta y las explicaciones correspondientes muestran que este es también el modo en que las normas se han aplicado en la práctica, y Malta confirma que durante el período pertinente ningún buque de este tipo se benefició del impuesto sobre el tonelaje. Las Normas de Procedimiento Interno de 2012 aclaran qué tipos de buques no se consideran buques utilizados en actividades de transporte marítimo en el sentido de la Ley de la Marina Mercante. Las anteriores prácticas seguidas desde 2004 no se han desviado de dichas normas. Por consiguiente, la Comisión concluye que los buques pesqueros, los yates de recreo, las instalaciones marinas fijas, incluidas las plataformas petrolíferas, las plataformas móviles, los remolcadores no destinados a la navegación marítima, las grúas flotantes sin medios propios de propulsión, los pontones y los buques cuya principal finalidad sea ofrecer un espacio de apuestas o casino, no se han beneficiado en la práctica del régimen de tributación en función del tonelaje, aunque en teoría ello fuera viable.

(324) En cuanto a la posibilidad de que, en virtud del artículo 85 de la Ley de la Marina Mercante, sean elegibles actividades de transporte marítimo «de otro modo establecidas», Malta confirmó que nunca se han emitido reglamentos, normas, órdenes o instrucciones destinados a ampliar la definición de actividades de transporte marítimo. Por consiguiente, la Comisión concluye que la definición de actividades de transporte marítimo no extrapoló las actividades de transporte marítimo internacional de mercancías o pasajeros.

([145]) Documentos de la adhesión maltesa CONF-M 51/00 y CONF-M 65/01.
([146]) Véase el asunto C-24/95, Alcan Deutschland, ECLI:UE:C:1997:163, apartado 25, y la jurisprudencia allí citada.
([147]) Véase el considerando 319 de la presente Decisión.
([148]) Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO L 248 de 24.9.2015, p. 9); por el que se sustituye el Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO L 83 de 27.3.1999, p. 1).
([149]) Véase el considerando 10 de la presente Decisión.

(325) Por consiguiente, la Comisión concluye que, a pesar de que el ámbito de aplicación del régimen era inaceptablemente amplio, no se concedieron ayudas a buques no elegibles y, por consiguiente, no es exigible ninguna recuperación.

Remolcadores y dragas

(326) Aunque Malta no ha introducido requisitos explícitos para los remolcadores y las dragas, las autoridades maltesas confirmaron que, entre 2004 y 2016, otorgaron el estatuto del régimen de tributación en función del tonelaje a los buques cuya mayor parte del período operativo se había dedicado manifiestamente al transporte internacional de mercancías, de acuerdo con los criterios de las Directrices de transporte marítimo. En particular, los remolcadores que operan en los puertos fueron excluidos de la aplicación del impuesto sobre el tonelaje, que se limita a los buques utilizados para el transporte marítimo internacional.

(327) Tras analizar la información facilitada por Malta, la Comisión observa que, por lo que se refiere a las actividades de remolque, solo se aceptaron a efectos del impuesto sobre el tonelaje los buques bajo pabellón del EEE, y que la aplicación del régimen de tributación en función del tonelaje a estos buques durante el período en cuestión cumplió efectivamente los requisitos de las Directrices.

(328) La Comisión concluye, por tanto, que no procede ninguna recuperación.

7.3.2.2. Ingresos sujetos al impuesto sobre el tonelaje

Actividades accesorias

(329) Por lo que se refiere a las actividades accesorias de los buques de crucero, con arreglo a la información facilitada por Malta, la Comisión observa, en primer lugar, que los beneficios de los subcontratistas no se consideran elegibles a efectos del régimen de tributación en función del tonelaje, y en segundo lugar, que los servicios normalmente prestados a los pasajeros a bordo de los buques, así como los servicios relacionados con excursiones en tierra, solo se han beneficiado del impuesto sobre el tonelaje si fueron adquiridos por la organización de navegación en condiciones de plena competencia. Por consiguiente, la Comisión acoge con satisfacción el hecho de que la interpretación hecha por Malta de las actividades de transporte marítimo ha garantizado que se haya respectado de hecho el ámbito de actividades que la Comisión ha aceptado en el pasado como ingresos accesorios elegibles a efectos de la tributación en función del tonelaje.

(330) Además, la Comisión señala que, en la práctica, Malta ha iniciado conversaciones individuales con todos los propietarios u operadores de buques de crucero que pretendían quedar cubiertos por el régimen maltés de tributación en función del tonelaje, con miras a comprender su ámbito de actividad antes de su inclusión en el régimen. Esto ofreció un mecanismo que permitió a las autoridades maltesas garantizar que los propietarios y operadores de estos buques solo se beneficiaran del régimen de tributación en función del tonelaje cuando correspondiese. Aunque no se contaba con un requisito formal que garantizase que menos del 50 % de los ingresos gravados en función del tonelaje de un buque fueran accesorios, las autoridades maltesas han demostrado que los ingresos principales procedentes del transporte marítimo constituían la mayoría de los ingresos por transporte marítimo de cada buque. La Comisión concluye, por tanto, que no procede ninguna recuperación.

Fletamento por tiempo y por viaje y cesión en arrendamiento a casco desnudo

(331) Tras las explicaciones dadas por Malta, la Comisión observa que las organizaciones de navegación maltesas que se benefician del impuesto sobre el tonelaje no se dedican a actividades de fletamento por tiempo y que la flota maltesa sujeta al impuesto sobre el tonelaje está predominantemente (prácticamente el 90 %) bajo pabellón del EEE.

(332) Ningún buque cedido en arrendamiento a casco desnudo admitido en el pasado al régimen de tributación en función del tonelaje fue cedido en arrendamiento a casco desnudo a terceros, como demuestra la revisión general relativa al período 2004-2016 presentada por Malta a los servicios de la Comisión.

(333) La Comisión concluye, por tanto, que no cabe exigir recuperación alguna por el fletamento por tiempo y por viaje y por la cesión en arrendamiento a casco desnudo.

7.3.2.3. Vínculo de pabellón

(334) Malta ha facilitado en el pasado datos sobre la proporción de buques malteses y bajo pabellón del EEE de los beneficiarios. La proporción de pabellones del EEE por beneficiario supera con creces la cuota del 60 % exigida por las Directrices de transporte marítimo.

7.3.2.4. Exención de tributación de las plusvalías procedentes de la venta o transferencia de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje

(335) Las disposiciones respectivas deben modificarse, puesto que la exención fiscal no se limita al producto de la venta o transferencia de buques adquiridos y vendidos mientras estaban acogidos al régimen de tributación en función del tonelaje. No obstante el ámbito de aplicación excesivamente amplio de la exención fiscal, Malta ha demostrado de manera creíble que solo se han beneficiado de una exención fiscal en el pasado las ventas y transacciones de buques relativas a buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje, comprados y vendidos por compañías de navegación mientras estaban sujetos a dicho impuesto. La Comisión concluye, por tanto, que no cabe exigir recuperación alguna.

7.3.2.5. Conclusión

(336) Dado que, en la práctica, no se ha pagado ningún importe a beneficiarios no elegibles al amparo del régimen maltés de tributación en función del tonelaje, la Comisión concluye que no es necesario proceder a recuperación alguna a este respecto.

7.3.3. *Intereses u otros ingresos pagaderos en relación con la financiación de compañías de navegación y de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje*

(337) A la vista de las explicaciones dadas por Malta ([150]), la Comisión considera que, en la práctica, ninguna entidad financiera se ha beneficiado de la exención fiscal de intereses u otros ingresos relacionados con la financiación de compañías de navegación o de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje. Puesto que no se concedieron ayudas a beneficiarios en virtud de dicha medida, no cabe exigir recuperación alguna.

7.3.4. *Exención del impuesto sobre actos jurídicos documentados y transmisiones y del impuesto sobre plusvalías relativas a acciones en compañías de navegación*

(338) De conformidad con las normas del régimen fiscal general, los no residentes en Malta están exentos del impuesto sobre las plusvalías por la cesión de acciones. El artículo 12, apartado 1, letra u), número 1, de la Ley del Impuesto sobre la Renta exime del impuesto los ingresos percibidos por una empresa registrada en Malta, derivados de participaciones o de la transferencia de dichas participaciones.

(339) Con respecto al impuesto sobre actos jurídicos documentados y transmisiones, cuando la mitad del capital social ordinario está controlado por no residentes, la transacción queda exenta del derecho con arreglo al régimen general. Además, también se prevén exenciones del impuesto en caso de transferencias dentro del grupo.

(340) Malta tomó medidas para recoger una muestra representativa de accionistas de las compañías de navegación, a fin de determinar la estructura de propiedad típica. Malta recogió esta muestra de tal manera que reflejase la composición de la flota acogida al régimen maltés de tributación en función del tonelaje. Una vez identificadas una serie de compañías que reflejaban con exactitud la flota de Malta, se identificó la propiedad de las acciones de cada una de estas compañías durante el período de referencia. Malta estableció que todas esas compañías eran propiedad exclusiva de no residentes entre 2004 y 2016. Además, Malta realizó una inspección centrada específicamente en las transacciones de accionistas a lo largo del período de referencia con el fin de detectar transacciones en las que participaran ciudadanos malteses. Los resultados de la inspección determinaron que solo en una transacción participó un residente maltés. Tal transacción implicaba a un grupo en el que todos los demás accionistas eran no residentes. El volumen de la operación identificada suponía que, aunque no se hubieran aplicado exenciones generales por razón de la propiedad extranjera, el valor combinado de las plusvalías y del impuesto sobre actos jurídicos documentados y transmisiones habría sido muy inferior al umbral *de minimis*.

(341) La muestra estructurada representativa de Malta, junto con la búsqueda de operaciones, las exenciones disponibles con arreglo al régimen fiscal general y el umbral *de minimis*, indican que no parece que la recuperación vaya a ser generalizada. Sin embargo, no se excluye la concesión de ayudas en el marco de estas dos medidas, cuando no concurra ninguna de las excepciones mencionadas anteriormente y el importe pagado sobrepase el umbral *de minimis*. En tales casos, deberá recuperarse la ayuda concedida.

(342) Por lo que respecta a la metodología de recuperación, el importe que deberá recuperarse deberá equivaler al derecho o impuesto que debería haberse pagado de haberse aplicado la regla general. Con el fin de identificar a los beneficiarios potenciales, las autoridades maltesas tendrán, en una primera fase, que determinar la estructura de propiedad de las compañías de navegación. En una segunda fase, las autoridades maltesas tendrán que verificar si en las transacciones generadoras del impuesto sobre actos jurídicos documentados y transmisiones y del impuesto sobre plusvalías relativas a acciones en compañías de navegación participó algún residente maltés.

([150]) Véase el considerando 136.

7.3.5. *Exención del pago de tasas por decisión ministerial discrecional*

(343) La decisión ministerial discrecional descrita en los considerandos 23 y 313 de la presente Decisión no se ha aplicado nunca, por lo que no es necesario proceder a recuperación alguna.

7.4. **Compromisos**

(344) La Comisión acoge con satisfacción los compromisos contraídos por Malta, que figuran en el anexo de la presente Decisión.

7.5. **Lengua**

(345) Malta ha renunciado al derecho de que la Decisión sea adoptada en lengua maltesa. Por tanto, dará fe la versión inglesa.

8. **CONCLUSIÓN**

(346) La Comisión considera que el régimen de tributación en función del tonelaje constituye ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado. Además de la aplicación del impuesto sobre el tonelaje a los ingresos derivados de la explotación del buque, la ayuda se refleja en la exención de tributación de las plusvalías relativas a acciones en compañías de navegación aplicable a ciudadanos malteses; la exención de tributación de las plusvalías por la venta o transferencia de buques aplicable a residentes malteses; la exención del impuesto sobre actos jurídicos documentados y transmisiones en relación con acciones aplicable a residentes malteses; la exención del pago de tasas por decisión ministerial discrecional; y la exención fiscal de los intereses u otros rendimientos de las entidades financieras en relación con la financiación de las compañías de navegación y de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje.

(347) La Comisión concluye que la exención de tributación de los dividendos de acciones en compañías de navegación no constituye ayuda estatal en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado, ya que no otorga una ventaja selectiva.

(348) La Comisión concluye que las siguientes medidas de ayuda son incompatibles con el mercado interior:

a) el régimen de tributación en función del tonelaje, en lo que respecta a los siguientes aspectos: la elegibilidad de actividades «de otro modo establecidas», la elegibilidad de las barcazas sin medios propios de propulsión, las condiciones de elegibilidad de los remolcadores y dragas, la elegibilidad de los buques pesqueros y de las plataformas petrolíferas, la exención de tributación de las plusvalías por la venta o transferencia de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje y la falta de salvaguardias en relación con la cesión en arrendamiento a casco desnudo, los ingresos accesorios, el vínculo con un pabellón del EEE y el fletamento por tiempo o por viaje;

b) la exención de tributación de las plusvalías por la venta de acciones en compañías de navegación aplicable a residentes malteses;

c) la exención del impuesto de sociedades aplicable a los ingresos por intereses u otros ingresos de entidades financieras en relación con la financiación de compañías de navegación o de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje;

d) la exención del impuesto sobre actos jurídicos documentados y transmisiones por la transferencia de acciones en organizaciones de navegación aplicable a ciudadanos malteses;

e) la exención del pago de tasas por decisión ministerial discrecional.

(349) La Comisión considera que las medidas de ayuda estatal incompatible, enumeradas en el considerando 348, deben suprimirse. Sin embargo, la aplicación por Malta de los compromisos que figuran en el anexo de la presente Decisión haría que el régimen maltés de tributación en función del tonelaje fuese compatible a partir de la fecha de su plena aplicación.

(350) La Comisión considera que el régimen maltés de tributación en función del tonelaje, según es gestionado en la práctica por las autoridades maltesas, no se ha traducido en el pago de ningún importe de ayuda a beneficiarios no elegibles. Asimismo, tampoco se han concedido ayudas en forma de exenciones del pago de tasas por decisión ministerial discrecional y de exenciones del impuesto de sociedades aplicable a los ingresos por intereses u otros ingresos de entidades financieras en relación con la financiación de compañías de navegación o de buques sujetos al impuesto sobre el tonelaje.

(351) La Comisión considera que la ayuda estatal incompatible concedida en forma de exención fiscal de las plusvalías por la venta de acciones en compañías de navegación aplicable a ciudadanos malteses y de exención del impuesto sobre actos jurídicos documentados y transmisiones a la transferencia de acciones en organizaciones de navegación aplicable a ciudadanos malteses debe recuperarse en la medida en que exceda el umbral *de minimis*.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:

Artículo 1

La ayuda concedida en virtud del régimen de tributación en función del tonelaje constituye una ayuda nueva en el sentido del Tratado de Adhesión desde el 1 de mayo de 2004.

Artículo 2

La ayuda concedida en virtud del régimen de tributación en función del tonelaje es compatible con el mercado interior, siempre que se cumplan los compromisos que figuran en el anexo.

Artículo 3

1. Los siguientes elementos del régimen de tributación en función del tonelaje son incompatibles con el mercado interior:

a) la elegibilidad a efectos del impuesto sobre el tonelaje de los ingresos procedentes de la explotación de barcazas sin medios propios de propulsión, plataformas petrolíferas y buques pesqueros;

b) la elegibilidad a efectos del impuesto sobre el tonelaje de los ingresos procedentes de remolcadores y dragas y de la cesión en arrendamiento a casco desnudo, sin restricciones;

c) la elegibilidad a efectos del impuesto sobre el tonelaje de los buques fletados por tiempo o por viaje, sin restricciones;

d) la elegibilidad a efectos del impuesto sobre el tonelaje de los ingresos procedentes de actividades accesorias, sin la restricción de que la mayor parte de los ingresos sujetos al impuesto sobre el tonelaje del beneficiario de dicho impuesto procedan de actividades principales de transporte marítimo y sin que existan mecanismos que garanticen que los servicios en tierra sean prestados en condiciones de plena competencia;

e) la elegibilidad a efectos de tributación en función del tonelaje de compañías que se dediquen al transporte marítimo, sin el requisito de que las organizaciones de navegación sujetas al impuesto sobre el tonelaje que también cuenten en su flota con buques sin pabellón del EEE aumenten o mantengan la cuota de tonelaje de la flota bajo pabellón del EEE si dicha cuota es inferior al 60 %;

f) la elegibilidad a efectos del impuesto sobre el tonelaje de actividades «de otro modo establecidas»;

g) la exención de tributación de las plusvalías por la venta o transferencia de buques aplicable a ciudadanos malteses.

2. Las siguientes medidas son asimismo incompatibles con el mercado interior:

a) la exención de tributación de las plusvalías por la venta de acciones en compañías de navegación aplicable a ciudadanos malteses;

b) la exención del impuesto de sociedades aplicable a los ingresos por intereses u otros ingresos de entidades financieras en relación con la financiación de compañías de navegación o de buques sujetos al régimen de tributación en función del tonelaje;

c) la exención del impuesto sobre actos jurídicos documentados y transmisiones por la transferencia de acciones en organizaciones de navegación aplicable a ciudadanos malteses;

d) la exención del pago de tasas por decisión ministerial discrecional.

Malta debe suprimir estas exenciones fiscales de su legislación y adaptar el ámbito de aplicación del régimen de tributación en función del tonelaje según lo especificado en los compromisos que figuran en el anexo.

Artículo 4

No se han concedido ayudas individuales en virtud de la medida prevista en el artículo 3, apartado 1, ni en virtud de las medidas previstas en el artículo 3, apartado 2, letras b) y d). No se requiere recuperación alguna en relación con dichas medidas.

Artículo 5

La ayuda individual otorgada en virtud de las medidas mencionadas en el artículo 3, apartado 2, letras a) y c), es incompatible y debe ser recuperada, salvo si cumple las condiciones establecidas en el artículo 3 del Reglamento (UE) n.º 1407/2013 relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas *de minimis*.

Artículo 6

1. Malta debe recuperar de todos los beneficiarios las ayudas incompatibles concedidas al amparo de las medidas a que se refiere el artículo 5.

2. Los importes que deben recuperarse devengarán intereses desde la fecha en que se pusieron a disposición de los beneficiarios hasta la de su recuperación efectiva.

3. Los intereses se calcularán sobre una base compuesta de conformidad con el capítulo V del Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión ([151]) y con el Reglamento (CE) n.º 271/2008 de la Comisión ([152]) que modifica el Reglamento (CE) n.º 794/2004.

Artículo 7

1. La recuperación de las ayudas incompatibles concedidas al amparo de las medidas a que se refiere el artículo 5 será inmediata y efectiva.

2. Malta velará por que la presente Decisión se aplique en el plazo de cuatro meses a partir de la fecha de su notificación.

Artículo 8

Malta informará a la Comisión, en un plazo de dos meses a partir de la notificación de la presente Decisión, de las medidas adoptadas en cumplimiento de la misma y transmitirá la siguiente información:

a) el importe total de la ayuda incompatible recibida por los beneficiarios identificados;

b) el importe total (principal e intereses) que debe recuperarse de cada beneficiario;

c) una descripción detallada de las medidas ya adoptadas y previstas para el cumplimiento de la presente Decisión;

d) documentos que demuestren que se ha ordenado a los beneficiarios la devolución de la ayuda incompatible.

([151]) Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO L 140 de 30.4.2004, p. 1)

([152]) Reglamento (CE) n.º 271/2008 de la Comisión, de 30 de enero de 2008, que modifica el Reglamento (CE) n.º 794/2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (DO L 82 de 25.3.2008, p. 1).

Artículo 9

El destinatario de la presente Decisión es la República de Malta.

Hecho en Bruselas, el 19 de diciembre de 2017.

Por la Comisión
Margrethe VESTAGER
Miembro de la Comisión

ANEXO

COMPROMISOS PRESENTADOS POR MALTA

1. Malta se compromete a excluir expresamente de la aplicación del impuesto sobre el tonelaje los buques siguientes:

   a) buques de pesca y buques factoría;

   b) yates privados y barcos utilizados principalmente para deporte o recreo;

   c) instalaciones marinas fijas e instalaciones de almacenamiento flotantes;

   d) remolcadores y dragas no destinados a la navegación marítima;

   e) buques cuyo objeto principal sea ofrecer bienes o servicios disponibles normalmente en tierra;

   f) buques estacionarios utilizados para actividades de hostelería y restauración (restaurantes u hoteles flotantes);

   g) buques utilizados principalmente como espacio para juegos de apuestas o casinos (casinos flotantes o de crucero).

2. Malta se compromete a reflejar expresamente en su legislación, siguiendo directamente los términos de las Directrices de transporte marítimo, una restricción del ámbito de aplicación del impuesto sobre el tonelaje a los buques dedicados al transporte marítimo internacional de mercancías o pasajeros y a los buques que figuran a continuación (aprobados anteriormente a petición de otros Estados miembros):

   a) buques cableros;

   b) buques de tendido de tuberías;

   c) buques-grúa;

   d) buques de investigación.

3. Malta se compromete a suprimir el artículo 3, apartado 2, de las Normas Fiscales y a eliminar la posibilidad de que las entidades financieras se beneficien del régimen del régimen de tributación en función del tonelaje, así como a limitar el beneficio de dicho impuesto a las organizaciones que hayan asumido riesgos y responsabilidades por la explotación de un buque sujeto al régimen de tributación en función del tonelaje (es decir, de la gestión técnica y de la tripulación) o por la realización de actividades de transporte marítimo.

4. Malta se compromete a limitar explícitamente la aplicación del impuesto sobre el tonelaje en el ámbito de la cesión en arrendamiento de buques a casco desnudo y transacciones similares entre terceros ([1]). La cesión en arrendamiento de buques a casco desnudo a terceros y las transacciones similares solo podrán ser elegibles como actividades auxiliares de compañías navieras genuinas en el contexto del exceso de capacidad temporal si se cumplen las siguientes condiciones:

   a) solo para hacer frente a una situación temporal de exceso de capacidad;

   b) durante un período máximo de tres años;

   c) la capacidad de cesión en arrendamiento a casco desnudo no superará el 50 % de la flota de las compañías navieras, calculado a nivel de grupo;

   d) el exceso de capacidad adquirido específicamente para fines de arrendamiento no es elegible.

5. Malta se compromete a velar por que al menos un 25 % de la flota de los operadores existentes y los nuevos operadores en el régimen de tributación en función del tonelaje enarbole el pabellón del EEE, a pesar de la exigencia de mantener o aumentar la cuota según lo establecido en la sección 3.1 (octavo párrafo) de las Directrices de transporte marítimo.

6. Malta se compromete a limitar explícitamente la elegibilidad a efectos de tributación en función del tonelaje de las dragas a aquellas cuya actividad consista en el «transporte marítimo», es decir, el transporte en alta mar de materiales extraídos, en más del 50 % de su período operativo anual y únicamente con respecto a dichas actividades de transporte. Las dragas elegibles serán únicamente aquellas que estén registradas en un Estado miembro o en el EEE.

([1]) Esto incluye también el arrendamiento a personas físicas de buques (especialmente yates) con arreglo a un contrato de fletamento a casco desnudo.

7. Malta se compromete a limitar explícitamente la elegibilidad a efectos del impuesto sobre el tonelaje de las actividades de remolque a aquellos buques cuya actividad consista en el transporte marítimo durante más del 50 % de su período operativo anual. El tiempo de espera podrá asimilarse proporcionalmente a la parte de la actividad total efectivamente realizada por un remolcador que constituya transporte marítimo. Las actividades de remolque realizadas principalmente en los puertos, o que consistan en prestar ayuda a un buque autopropulsado para llegar a puerto, no constituyen transporte marítimo y solo serán elegibles los buques matriculados en un Estado miembro o en el EEE.

8. Malta se compromete a regular la elegibilidad de los ingresos procedentes de actividades auxiliares, como se indica en los considerandos (88) a (91) de la Decisión final de la Comisión en el presente asunto, mediante un reglamento de aplicación cuyo proyecto se ha enviado a la Comisión, y a garantizar que las actividades auxiliares específicas y no específicas del buque no superen el 50 % de los ingresos brutos totales (específicos del buque y otros) de una compañía beneficiaria. Malta también se compromete a excluir totalmente del impuesto sobre el tonelaje los ingresos procedentes de actividades expuestas en el considerando (87) de la Decisión final de la Comisión en el presente asunto.

9. Malta se compromete a garantizar que la exención de las plusvalías sobre la venta de buques cubra solo a los buques explotados en virtud del régimen de tributación en función del tonelaje por compañías que realicen actividades de navegación genuinas, y a introducir la exigencia de que solo puedan beneficiarse de dicha exención los buques comprados y vendidos mientras se encuentran cubiertos por el régimen de tributación en función del tonelaje.

10. Malta se compromete a garantizar que las compañías navieras (excepto las compañías de gestión naviera) no se beneficien del impuesto sobre el tonelaje (excepto las compañías de gestión naviera ([2])), a menos que:

    a) al menos el 60 % del tonelaje de su flota ([3]) enarbole pabellón de un Estado miembro de la Unión o de un Estado del EEE en el momento de la inclusión en el régimen; o

    b) mantengan o incrementen el porcentaje de tonelaje de la flota que explotan bajo pabellón de un Estado miembro de la Unión o de un Estado parte en el Acuerdo EEE en el momento en que se acogieron a dicho régimen.

    En cualquier caso, en el tercer año de actividad, al menos un 60 % de la flota de la organización sujeta al impuesto sobre el tonelaje debe enarbolar pabellón del EEE.

    Sin embargo, en lo que respecta a la inclusión inicial de una organización de navegación en el régimen maltés de tributación en función del tonelaje, dicho umbral podrá reducirse al 25 %. Malta seguirá verificando si el porcentaje de la flota bajo pabellón del EEE no ha disminuido, promediados en un período de tres años (por lo que respecta tanto a los beneficiarios existentes como a los nuevos).

11. Malta se compromete a garantizar que los rendimientos procedentes de buques con pabellón de países que no forman parte del EEE solo sean elegibles cuando se cumplan los criterios de pabellón antes mencionados (véase el compromiso n.º 10) y que el régimen se aplique únicamente a las flotas cuya gestión estratégica y comercial sea enteramente realizada desde el EEE. Los buques que no estén comercial y estratégicamente gestionados a partir del EEE solo se aceptarán a efectos de la tributación en función del tonelaje si enarbolan pabellón del EEE (excepto para los buques fletados a casco desnudo que cumplan las condiciones relativas a las limitaciones previstas en el compromiso n.º 4).

12. Malta se compromete a introducir una disposición formal sobre el control del límite máximo de ayuda previsto en el punto 11 de las Directrices de transporte marítimo.

13. Malta se compromete a garantizar que la legislación se modificará a fin de establecer una distinción clara entre:

    a) las tasas que deben pagar los buques en el momento de la matriculación y los impuestos anuales para los buques no elegibles bajo pabellón maltés; y

    b) el impuesto sobre el tonelaje, que se refiere únicamente a los buques elegibles.

14. Malta se compromete a publicar unas directrices internas que dejen clara la no elegibilidad de una serie de actividades que pueden entrar en competencia con empresas situadas en tierra, en particular:

    a) la construcción naval;

    b) la venta a bordo de bienes o servicios no suministrados normalmente a los pasajeros, en particular, vehículos, aparatos domésticos o ganado; y

    c) la explotación de un puerto, y las vacaciones en buque si éste permanece anclado y no existe el elemento de transporte marítimo.

([2]) Las actuales Normas Fiscales ya establecen normas precisas para las nuevas compañías (en línea con las normas establecidas en las Orientaciones a las compañías de gestión naviera).

([3]) Incluidos los buques fletados (con o sin tripulación), pero excluidos los cedidos en arrendamiento a casco desnudo.

15. Malta se compromete a exigir que los beneficiarios del impuesto sobre el tonelaje presenten declaraciones de conformidad anuales obligatorias en relación con todos los parámetros controlables, como por ejemplo el tipo de buque, las actividades realizadas con el mismo, su tonelaje neto, los días de utilización, el pabellón, los tipos de operación y el respeto del límite máximo de ayuda.

16. Malta se compromete a suprimir la actual exención sectorial de tributación de las plusvalías relativas a acciones de compañías de navegación para los residentes malteses, tal como se establece en el artículo 84 Z, apartado 1, letra c), de la Ley de la Marina Mercante.

17. Malta se compromete a suprimir la exención, prevista en el artículo 5 de las Normas Fiscales para la Marina Mercante, de las tasas y cargos exigibles en virtud de la Ley del impuesto sobre actos jurídicos documentados y transmisiones.

18. Malta se compromete a modificar la legislación para precisar que los buques de menos de 1 000 toneladas netas solo pueden ser declarados elegibles a efectos del impuesto sobre el tonelaje cuando se utilicen para actividades de transporte marítimo y que, si no estuviera en función del tonelaje, podrían recibir dicho tratamiento en virtud del artículo 85, apartado 1, de la Ley de la Marina Mercante. También se compromete a ejercer sus competencias en los casos en que los solicitantes cumplan los criterios. Malta reformulará el artículo 85 *bis*, apartado 1, de la Ley de la Marina Mercante de la siguiente manera: «El ministro, con el acuerdo del ministro de Hacienda y con sujeción a las condiciones que se consideren oportunas en virtud de esta Ley, declara que los buques cubiertos por el régimen de tributación en función del tonelaje son los buques de cualquier tonelaje neto utilizados para actividades de transporte marítimo».

19. Malta se compromete a emitir directrices que clarifiquen que la facultad discrecional ministerial prevista en el primer anexo de la Ley de la Marina Mercante para eximir a cualquier buque o categoría de buque del pago de tasas será ejercida únicamente en caso de acciones con fines humanitarios y filantrópicos que no implique la oferta de bienes o servicios en un mercado.

20. Malta se compromete a velar por que las compañías mantengan una contabilidad separada cuando no lleven a cabo únicamente actividades de transporte marítimo.

21. Malta se compromete a limitar el beneficio del impuesto sobre el tonelaje a las organizaciones que hayan asumido riesgos y responsabilidades relacionados con la explotación en el marco del régimen de tributación en función del tonelaje o con la realización de actividades de transporte marítimo, e incluirá una definición específica en la legislación que sea compatible con las Directrices de transporte marítimo.

22. Malta se compromete a suprimir del artículo 85 de la Ley de la Marina Mercante la expresión «o de otro modo establecidas».

23. Malta se compromete a velar por que las nuevas normas, que harán que las medidas establecidas en la presente Decisión sean compatibles con el mercado interior, entren en vigor en un plazo de tres meses a partir de la fecha de la presente Decisión.

24. Malta se compromete a seguir gestionando el régimen de tributación en función del tonelaje y las otras medidas que constituyen el objeto de la presente Decisión, de forma que no se dé lugar al pago de una ayuda incompatible que deba ser recuperada de los beneficiarios.

25. Malta se compromete a volver a notificar el régimen de tributación en función del tonelaje en un plazo de diez años a partir de la fecha de la Decisión final de la Comisión en el presente asunto.