

II

(Atti per i quali la pubblicazione non è una condizione di applicabilità)

COMMISSIONE

DECISIONE DELLA COMMISSIONE

del 30 giugno 2004

relativa a una serie di misure fiscali che il Belgio intende attuare a favore del trasporto marittimo

[notificata con il numero C(2004) 2040]

(I testi in lingua francese e olandese sono i soli facenti fede)

(Testo rilevante ai fini del SEE)

(2005/417/CE)

LA COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE,

visto il trattato che istituisce la Comunità europea, in particolare l'articolo 88, paragrafo 2, primo comma,

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

dopo aver invitato le parti interessate a presentare le loro osservazioni in applicazione degli articoli suddetti ⁽¹⁾ e viste tali osservazioni,

considerando quanto segue:

1. PROCEDIMENTO

1.1. Iter procedurale

(2) Il 19 marzo 2003, la Commissione ha deciso ⁽²⁾ di aprire il procedimento di indagine formale previsto dall'articolo 6 del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'articolo 93 del trattato CE ⁽³⁾, nei confronti di alcuni aspetti della legge-programma del 2 agosto 2002 (il caso è ora registrato con il nuovo numero C 20/03) e di autorizzare le altre disposizioni della citata legge-programma a favore del trasporto marittimo.

(3) Con decreto regio del 7 maggio 2003, le autorità belghe hanno dato esecuzione a tutte le disposizioni della legge-programma a favore del settore marittimo (articoli 115-127 della legge-programma) precisando nel preambolo del decreto che quest'ultimo non offre «nessun fondamento giuridico al contribuente per far valere nei confronti dell'amministrazione fiscale o dinanzi ai tribunali nazionali l'applicazione delle misure fiscali di aiuto la cui contabilità è esaminata dalla Commissione europea» in virtù della decisione di quest'ultima del 19 marzo 2003.

(1) Con lettera del 14 giugno 2002 della sua Rappresentanza permanente, il governo belga ha notificato, ai sensi dell'articolo 88, paragrafo 3, del trattato, una serie di misure fiscali a favore della marina mercantile contenute in un disegno di legge-programma. Queste misure sono state protocollate nel registro degli aiuti notificati con il riferimento N 433/02. Prima che la Commissione potesse pronunciarsi, le misure in oggetto sono state inserite nella legge-programma del 2 agosto 2002.

(4) Con lettera del 7 maggio 2003, le autorità belghe hanno trasmesso le loro osservazioni sulla decisione della Commissione del 19 marzo 2003.

(²) Cfr. nota 1.

(³) GU L 83 del 27.3.1999, pag. 1. Regolamento modificato dall'atto di adesione del 2003.

(5) Con lettera del 26 giugno 2003, la Commissione ha rivolto alcuni quesiti supplementari alle autorità belghe. Dopo aver inviato una lettera di sollecito il 18 agosto, quest'ultime hanno risposto con lettera del 12 settembre 2003.

(6) Il 17 gennaio 2004, sono stati pubblicati nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* i nuovi orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato al trasporto marittimo che sono entrati in vigore il giorno stesso (4).

1.2. Denominazione dell'aiuto

(7) La presente decisione riguarda le misure fiscali concesse al trasporto marittimo di cui alla legge-programma belga del 2 agosto 2002, TITOLO V — Finanze, Capitolo I — Navigazione marittima.

1.3. Beneficiari dell'aiuto

(8) I beneficiari dei vari regimi di aiuto istituiti dalla legge sono le imprese, stabilite in Belgio, che operano nei settori del trasporto marittimo e dello sfruttamento delle ricchezze in mare e che prestano servizi di rimorchio.

1.4. Scopo dell'aiuto

(9) Le misure fiscali in esame hanno principalmente lo scopo di rimpatriare le navi sotto controllo belga sotto la bandiera nazionale che è stata abbandonata dalla marina mercantile.

2. DESCRIZIONE DETTAGLIATA DELL'AIUTO

(10) La legge-programma contiene una serie di misure fiscali a favore del trasporto marittimo in Belgio, in particolare:

- un regime di imposizione forfettaria delle compagnie di navigazione sulla base del tonnellaggio,
- un complesso di misure a favore delle compagnie di navigazione che non hanno optato per l'imposizione forfettaria sulla base del tonnellaggio; queste misure comprendono l'ammortamento accelerato delle navi, un esonero delle plusvalenze realizzate con la vendita delle navi (esonero soggetto a obbligo di reimpegno) e deduzione d'imposta per l'acquisto di navi,
- l'abolizione della tassa di registro per l'iscrizione di ipoteche sulle navi,

- un regime d'imposizione forfettaria sulla base del tonnellaggio per i soggetti che gestiscono navi per conto terzi, quando questi sono prestatori di servizi per conto di armatori.

(11) L'imposizione forfettaria sulla base del tonnellaggio (5) consiste nel sostituire, per le compagnie di navigazione che hanno optato per questo regime, la base imponibile utilizzata per il calcolo dell'imposta sulle società con un importo forfettario determinato con riferimento al tonnellaggio della flotta interessata. Il regime in questione non prescrive alcuna condizione rispetto alla bandiera che battono le navi.

(12) Un meccanismo simile, che porta alla determinazione di un importo forfettario ancora più vantaggioso è previsto per i soggetti che gestiscono navi per conto terzi; va tuttavia osservato che questo secondo regime è soggetto alla condizione che tre quarti della flotta in gestione batta bandiera belga.

2.1. Regime d'imposizione forfettaria

(13) Possono usufruire del regime d'imposizione forfettaria le navi utilizzate per le seguenti attività ammissibili:

- l'esercizio di una nave per il trasporto di merci e di persone per via marittima internazionale, nonché per la prospezione o lo sfruttamento delle ricchezze naturali in mare,

- gli utili derivanti dall'esercizio di una nave, con atto di nazionalità (*lettre de mer*), per il rimorchio, l'assistenza e per altre attività in mare,

- tutte le attività che concorrono direttamente all'esercizio sopra indicato.

(14) Con lettera del 5 settembre 2002, le autorità belghe avevano precisato che il settore della pesca non poteva considerarsi attività ammissibile alle misure fiscali in oggetto.

(15) L'ammontare dell'imposta sulle società per le compagnie di navigazione (6) che hanno optato per questo regime è determinato forfettariamente in base al tonnellaggio netto delle navi rispettivamente ammissibili. La base imponibile soggetta all'aliquota dell'imposta sulle società è pari alla somma degli importi ottenuti per ciascuna delle navi ammissibili (7) secondo la seguente tabella, strutturata per

(5) Chiamata anche *Tonnage Tax* in inglese.

(6) Si veda sezione 2.8 della decisione della Commissione del 19 marzo 2003. [Disponibile solo in lingua francese e olandese].

(7) Cfr. nota 6.

tranches di 100 tonnellate nette (NT) e per periodo di 24 ore o frazione di esso, indipendentemente dal fatto che la nave sia operativa o no:

	(in EUR per 100 NT)
Fino a 1 000 tonnellate nette	1,00
Tra 1 001 e 10 000 tonnellate nette	0,60
Tra 10 001 e 20 000 tonnellate nette	0,40
Tra 20 001 e 40 000 tonnellate nette	0,20
Oltre 40 001 tonnellate nette	0,05

- (16) Le compagnie marittime, una volta che abbiano optato per questo regime d'imposizione forfettaria, vi restano soggette per un periodo di dieci anni, al termine del quale il regime è rinnovato tacitamente per un nuovo decennio, a meno che l'impresa interessata non notifichi in precedenza la volontà di rinunciarvi.
- (17) Inoltre, il regime prevede sgravi supplementari per le navi più recenti. L'articolo 119, paragrafo 2, della legge-programma dispone infatti che gli utili imponibili determinati forfettariamente secondo le tariffe sopra indicate sono ridotti:
- al 50 % del forfait giornaliero per le navi che hanno meno di cinque anni con decorrenza dalla data della consegna,
 - al 75 % del forfait giornaliero per le navi di età compresa fra i cinque e i dieci anni, con decorrenza dalla data della consegna.
- (18) L'età della nave è determinata in base alla data di consegna, che viene determinata dal conservatore delle ipoteche marittime e fluviali o dalle autorità competenti per l'immatricolazione.
- (19) Ai sensi dell'articolo 120, paragrafo 2, della legge-programma, sulla base imponibile determinata forfettariamente non può essere effettuata alcuna deduzione per perdite registrate in esercizi precedenti. La parte eventualmente non imputata delle perdite derivanti dalla navigazione marittima, che eventualmente sussista al momento in cui è determinata per la prima volta la base imponibile per le attività marittime in funzione del tonnellaggio, può essere riportata a nuovo e detratta dagli utili futuri una volta scaduto il periodo durante il quale è stata determinata tale base imponibile. Tuttavia, in via di deroga, possono essere detratte dalla base imponibile determinata forfettariamente le perdite professionali subite durante lo stesso periodo d'imposizione da un'altra divisione della società, se e in quanto tali perdite professionali non siano state dedotte dagli utili di una qualsiasi altra divisione della società non soggetta all'imposizione forfettaria.

2.2. Misure fiscali a favore delle compagnie marittime che non hanno optato per il regime d'imposizione forfettaria

- (20) Per tutti i periodi imponibili durante i quali una compagnia non sia soggetta ad imposizione forfettaria, l'impresa può beneficiare di tre tipi di vantaggi fiscali in deroga al codice belga delle imposte sui redditi del 1992.

2.2.1. Ammortamento accelerato ⁽⁸⁾

- (21) Le navi acquistate, nuove o di seconda mano, che entrano per la prima volta in possesso di un contribuente belga, le parti di tali navi e gli oneri corrispondenti a grandi riparazioni o a ristrutturazioni effettuate in occasione di acquisto di navi di seconda mano possono beneficiare delle seguenti modalità di ammortamento:

— 20 % per l'esercizio contabile dell'entrata in servizio,

⁽⁸⁾ L'articolo 121 della legge-programma del 2 agosto 2002 prevede:
«Articolo 121

Par. 1. Con riserva delle deroghe menzionate nella presente sezione, gli ammortamenti per le navi nuove o di seconda mano sono determinate secondo gli articoli da 61 a 64 del Codice delle imposte sui redditi 1992.

Par. 2. Per le navi nuove, per le parti di coproprietà di navi nuove e le parti di navi delle navi nuove sono ammesse le seguenti aliquote di ammortamento: per l'esercizio contabile dell'entrata in servizio: 20 %; per ciascuno dei due esercizi contabili successivi: 15 %; successivamente, per esercizio contabile, fino all'ammortamento completo: 10 %.

Par. 3. Il minor ammortamento effettuato nei tre primi esercizi contabili, decorrenti dall'esercizio contabile nel quale la nave è posta in servizio, sono recuperati nei periodi di imposizione successivi a quello in cui il minore ammortamento è stato effettuato, anche al di fuori della durata normale dell'ammortamento ai sensi del paragrafo 2; resta inteso che l'importo complessivo dell'ammortamento annuo per nave non può in alcun caso superare il 20 % del valore dell'investimento o del prezzo di acquisto.

Par. 4. Le navi ammortizzate secondo il regime di cui al presente articolo non possono beneficiare del regime opzionale di ammortamenti decrescenti previsto dall'articolo 64 del Codice delle imposte sui redditi 1992.

Par. 5. Le navi, le parti di coproprietà delle navi e le parti di navi nelle navi che non sono state acquistate nuove possono beneficiare dell'ammortamento di cui ai paragrafi da 1 a 4 quando entrano per la prima volta in possesso di un contribuente belga. Le navi che non sono acquistate nuove e che, ai sensi del comma precedente, non possono beneficiare dell'ammortamento di cui ai paragrafi da 1 a 4 possono essere ammortizzate in modo lineare per la durata normale della loro utilizzazione. Gli ammortamenti di cui ai paragrafi da 1 a 4 si applicano parimenti agli oneri derivanti dalle grosse riparazioni e dalle ristrutturazioni effettuate al momento dell'acquisto di navi di seconda mano.

Par. 6. Le disposizioni del presente articolo non sono applicabili nel periodo durante il quale gli utili provenienti dalla navigazione marittima sono determinati in funzione del tonnellaggio.

Par. 7. In caso di alienazione alla scadenza del periodo durante il quale gli utili provenienti dalla navigazione marittima sono determinati in funzione del tonnellaggio, per il calcolo della plusvalenza di cui all'articolo 122, il valore fiscale netto è determinato in base alle regole di ammortamento normali sul piano fiscale, ciò compreso il periodo durante il quale gli utili provenienti dalla navigazione marittima sono determinati in funzione del tonnellaggio.»

- 15 % per ciascuno dei due esercizi contabili successivi,
 - 10 % successivamente, per ciascun esercizio contabile fino all'ammortamento completo.
- (22) Il minore ammortamento effettuato nei primi tre esercizi contabili a partire da quello nel quale la nave entra in servizio può essere recuperato nei periodi d'imposta successivi a quelli in cui è avvenuto il minore ammortamento, anche al di là del periodo di ammortamento; resta inteso che la somma complessiva dell'ammortamento annuo per nave non può in nessun caso superare il 20 % del valore dell'investimento.
- (23) Le navi ammortizzate nel modo sopra indicato non possono beneficiare del regime di ammortamento decrescente di cui all'articolo 64 del codice belga delle imposte sui redditi del 1992.
- (24) Le navi che non sono state acquistate nuove e che non entrano per la prima volta in possesso di un contribuente belga possono essere ammortizzate in modo lineare per tutta la durata normale della loro utilizzazione.
- (25) Il regime d'ammortamento speciale di cui alla legge-programma costituisce la traduzione sul piano legislativo di una misura amministrativa già applicata da alcuni decenni in Belgio. Questa prassi amministrativa è stata trasformata in norma di applicazione generale per accrescere la certezza del diritto e garantire la continuità del sistema.
- 2.2.2. Esonero delle plusvalenze realizzate con la vendita di navi**
- (26) L'articolo 122⁽⁹⁾ prevede che le plusvalenze realizzate in occasione della vendita delle navi siano esonerate dall'imposta, sempreché le navi alienate risultassero registrate tra
- (9) L'articolo 122 della legge-programma del 2 agosto 2002 prevede:
«Articolo 122
Par. 1. Con riserva delle deroghe di cui alla presente sezione, le disposizioni dell'articolo 190 del Codice delle imposte sui redditi 1992 si applicano alle plusvalenze realizzate sulle navi da società residenti o stabilimenti belgi di società non residenti che esercitano esclusivamente le attività descritte dall'articolo 115, paragrafo 2.
Par. 2. Quando un importo pari al valore di realizzo viene reinvestito nei modi e nei tempi sotto indicati, la plusvalenza realizzata con l'alienazione delle navi è esonerata, a condizione che le navi alienate abbiano, al momento dell'alienazione, la natura di immobilizzazioni da oltre cinque anni.
Par. 3. Il reinvestimento deve assumere la forma di acquisto di navi, parti di coproprietà di navi, di parti di navi o di azioni o parti di una società che esercita l'attività di trasporto marittimo e ha la sua sede sociale nell'Unione europea.
- le immobilizzazioni della società da più di cinque anni al momento della vendita e a condizione che, entro cinque anni, una cifra almeno pari al valore di realizzo venga reinvestita nell'acquisto di navi, di parti di coproprietà di navi, di parti di navi o di azioni o di parti di società di navigazione aventi sede sociale nella Comunità ed esercitanti esclusivamente attività ammissibili⁽¹⁰⁾.
- (27) Se non si procede al reinvestimento come sopra precisato, la plusvalenza realizzata viene assimilata ad un utile realizzato nel periodo imponibile durante il quale è scaduto il termine per il reinvestimento.
- (28) L'investimento preso in considerazione per il reinvestimento deve essere iscritto nelle poste attive del bilancio per almeno cinque anni. Tuttavia, questo investimento può, eventualmente, essere sostituito entro tre mesi in caso di alienazione. Se l'investimento preso in considerazione per il reinvestimento è stato sostituito nel modo ora detto, all'alienazione del cespote acquistato in sua sostituzione si applicano le stesse regole sulle plusvalenze.
- (29) In caso di vendita al termine del periodo durante il quale la base imponibile è determinata con riferimento al tonnellaggio, per il calcolo della plusvalenza il valore fiscale netto viene stabilito in base alle normali regole di ammortamento, anche per il periodo durante il quale gli utili provenienti dalla navigazione marittima sono determinati con riferimento al tonnellaggio.
- Par. 4. Il reinvestimento deve essere realizzato al più tardi al momento della cessazione dell'attività professionale ed entro cinque anni decorrenti dal primo giorno del periodo imponibile in cui è stata realizzata la plusvalenza, ovvero dal primo giorno del penultimo periodo imponibile precedente quello della realizzazione della plusvalenza.
- Par. 5. Per giustificare il sistema d'imposizione di cui al paragrafo 1, il contribuente deve allegare un estratto conforme al modello approvato dal ministro delle Finanze o dall'organo da questi delegato alla propria dichiarazione fiscale relativa ai redditi conseguiti nell'esercizio in cui è stata realizzata la plusvalenza e a ciascun esercizio fiscale successivo, fino a che il reinvestimento sia effettuato conformemente ai paragrafi da 2 a 4.
- Par. 6. Se il reinvestimento non è avvenuto nelle forme e nei termini di cui ai paragrafi da 1 a 4, la plusvalenza realizzata è considerata come un utile riferito al periodo imponibile durante il quale è venuto a scadenza il termine per il reinvestimento.
- Par. 7. L'investimento preso in considerazione per il reinvestimento deve continuare ad essere iscritto nelle poste attive del bilancio per almeno cinque anni. Può eventualmente essere sostituito entro tre mesi in caso di alienazione. Se l'investimento preso in considerazione per il reinvestimento è stato sostituito in questo modo, le norme del presente articolo si applicano all'alienazione del cespote acquistato in sostituzione.
- Par. 8. Le disposizioni del presente articolo non si applicano per il periodo nel corso del quale gli utili provenienti dalla navigazione marittima sono determinati con riferimento al tonnellaggio.»
- (10) Si veda la sezione 2.8.2 della decisione della Commissione del 19 marzo 2003.

2.2.3. Deduzione di imposta per l'acquisto di navi⁽¹¹⁾

- (30) Le società residenti o gli stabilimenti belgi di società non residenti che esercitano esclusivamente le attività ammissibili⁽¹²⁾ possono beneficiare, per l'acquisto di navi, nuove o di seconda mano, che entrano per la prima volta in possesso di un contribuente belga, di una deduzione per investimenti pari al 30 % del prezzo di acquisto.
- (31) La deduzione di imposta non concessa a causa dell'assenza o dell'insufficienza degli utili nel corso dell'esercizio contabile corrispondente è riportata sugli utili realizzati nei periodi d'imposizione seguenti. Secondo le disposizioni applicabili al riporto delle perdite al momento dell'ingresso nel regime d'imposizione forfettaria, la parte eventualmente non imputata della deduzione per investimenti che esiste nel momento in cui gli utili provenienti dalla navigazione marittima sono determinati per la prima volta sulla base del tonnellaggio può essere nuovamente dedotta dagli utili dopo la scadenza del periodo durante il quale la base imponibile è stata determinata nel modo sopra descritto.

2.2.4. Riduzione dell'imposta di registro per l'iscrizione di ipoteche sulle navi

- (32) Il codice belga sulle imposte di registro, d'ipoteca e di cancelleria è modificato in modo tale che la costituzione di ipoteca su una nave non è più soggetta a un'imposta di registro proporzionale, indipendentemente dal fatto che la nave sia o no soggetta successivamente al regime d'imposizione forfettaria. La riduzione sull'imposta di registro riguarda le ipoteche gravanti sulle navi di alto mare e sulle navi adibite alla navigazione interna.

⁽¹¹⁾ L'articolo 123 della legge-programma del 2 agosto 2002 prevede:
«Articolo 123

Par. 1. In deroga agli articoli 68 e 201 del Codice delle imposte sui redditi 1992, le società residenti o gli stabilimenti belgi di società non residenti che esercitano esclusivamente le attività descritte all'articolo 115 in relazione a navi acquistate, nuove o di seconda mano, che entrano per la prima volta in possesso di un contribuente belga possono beneficiare di una deduzione per investimenti pari al 30 % del prezzo di acquisto di tali navi.

Par. 2. Le disposizioni del presente articolo non si applicano durante il periodo nel quale gli utili derivanti dalla navigazione marittima sono determinati in relazione al tonnellaggio.

Par. 3. In caso di assenza o di insufficienza degli utili in un periodo di imposizione nel quale può essere realizzata la deduzione per investimenti, l'esonero non concesso per tale periodo di imposizione è riportato sugli utili realizzati nei periodi d'imposizione seguenti.

Par. 4. La quota eventualmente non imputata della deduzione per investimenti che esiste al momento in cui gli utili derivanti dalla navigazione marittima sono determinati per la prima volta in relazione al tonnellaggio può essere nuovamente dedotta dagli utili dopo la scadenza del periodo durante il quale gli utili sono stati determinati in tale modo.»

⁽¹²⁾ Cfr. nota 10.

- (33) Nel regime attualmente vigente in Belgio, per l'iscrizione di un'ipoteca (oltre ad una serie di diritti fissi di entità limitata) si tiene conto, da un lato, di un salario per il conservatore delle ipoteche, corrispondente allo 0,052 % e, dall'altro lato, di un'imposta di registro di 0,5 % calcolata sul valore dell'ipoteca. Secondo le autorità belghe, è l'ammonitare di questa seconda imposta che rende l'immatricolazione sotto bandiera belga relativamente dissuasiva. Secondo il nuovo regime, l'imposta di registro all'atto dell'iscrizione di un'ipoteca è pari al diritto fisso di applicazione generale di 25 EUR previsto dall'articolo 11, commi 2 e 3, del codice belga dei diritti di registro, di ipoteca e di cancelleria.

- (34) Il trasferimento di un'ipoteca su una nave o su un natante a seguito della cessione del credito a titolo oneroso, della surrogazione convenzionale o di qualsiasi altra convenzione a titolo oneroso è parimenti soggetto al pagamento di un'imposta di registro di 0,5 % ai sensi dell'articolo 92/2⁽¹³⁾ del codice suddetto. Ai sensi dell'articolo 93 di tale codice, la suddetta imposta di registro viene liquidata con riferimento all'importo delle somme garantite dall'ipoteca, ad esclusione degli interessi o arretrati di tre anni garantiti dall'articolo 87 della legge sulle ipoteche del 16 dicembre 1951.

2.2.5. Regime di imposizione forfettaria sulla base del tonnellaggio applicabile ai gestori di navi per conto terzi⁽¹⁴⁾

- (35) Ai sensi dell'articolo 124 della legge-programma, i soggetti che gestiscono navi per conto di terzi beneficiano parimenti di un regime impositivo forfettario che fa tuttora riferimento a tariffe dieci volte più vantaggiose di quelle previste dal regime applicato alle compagnie marittime; infatti, alle navi in gestione si applicano tariffe identiche, ma riferite ogni volta a 1 000 NT anziché a 100 NT:

		(in EUR per 1 000 NT)
Fino a 1 000 tonnellate nette		1,00
Tra 1 001 e 10 000 tonnellate nette		0,60
Tra 10 001 e 20 000 tonnellate nette		0,40
Tra 20 001 e 40 000 tonnellate nette		0,20
Oltre 40 001 tonnellate nette		0,05

- (36) Presupposto per poter beneficiare di questo regime è che almeno il 75 % delle navi gestite battano bandiera belga.

⁽¹³⁾ Modificato dall'articolo 17 del decreto regio n. 12 del 18 aprile 1967 e dall'articolo 64 della legge del 22 dicembre 1998.

⁽¹⁴⁾ Articolo 124 della legge-programma del 2 agosto 2002.

(37) I gestori di navi per conto terzi sono in genere società di servizi che provvedono all'allestimento e alla dotazione delle apparecchiature necessarie e che forniscono gli equipaggi per conto dell'armatore. L'articolo 115, paragrafo 4, della citata legge-programma definisce il gestore di una nave per conto terzi come il «contribuente [che] prende in carico la gestione tecnica e/o l'armamento di una nave per conto di terzi». Il gestore per conto terzi non è un'impresa di trasporto in senso proprio. In effetti, le autorità belghe avevano confermato, con lettera del 5 dicembre 2002, che la gestione di navi per conto terzi costituisce attività di prestazione di servizi a favore degli armatori e che i gestori di navi per conto terzi non vendono alcuna prestazione di trasporto merci o passeggeri.

2.3. Altri aiuti a favore del trasporto marittimo

(38) In Belgio, il trasporto marittimo beneficia dei seguenti altri regimi di aiuto:

- l'esonero per il datore di lavoro dal pagamento dei contributi di sicurezza sociale e la fissazione di un massimale per il versamento dei contributi dei dipendenti (regime approvato dalla Commissione con decisione del 24 febbraio 1998⁽¹⁵⁾ e del 23 giugno 1999⁽¹⁶⁾),
- l'esonero dall'obbligo di versare la ritenuta d'acconto prelevata dai salari dei marittimi (approvato dalla Commissione con decisione del 27 giugno 2000⁽¹⁷⁾).

2.4. Le ragioni che hanno motivato l'inizio del presente procedimento

(39) Con decisione del 19 marzo 2003, la Commissione ha autorizzato gli aiuti previsti dalla legge-programma ad eccezione di sette punti specifici, nei cui confronti ha espresso dubbi circa la loro compatibilità con il mercato comune. Quattro di questi sette punti riguardano il regime di imposizione forfettaria e gli altri tre riguardano altri meccanismi di aiuto previsti dalla suddetta legge.

2.4.1. Il regime di imposizione forfettaria a favore degli armatori

2.4.1.1. Aliquote di imposta per le navi di oltre 40 000 tonnellate

(40) Per quanto gli orientamenti comunitari permettano, in linea di massima, un'aliquota siffatta, la Commissione si era chiesta se l'introduzione di un'aliquota di 0,05 EUR per ogni 100 tonnellate al di là delle 40 000 tonnellate potesse

essere idonea a provocare distorsioni della concorrenza intracomunitaria, dato che nessuno dei regimi impositivi a forfait da essa precedentemente autorizzati contemplavano aliquote così vantaggiose per le navi che superavano tale limite di tonnellaggio.

(41) La tabella n. 1 illustra, per i regimi di imposizione forfettaria autorizzati dalla Commissione, le aliquote utilizzate per la determinazione della base imponibile, che è anch'essa soggetta all'aliquota sull'imposta sulle società.

Tabella 1

Aliquote per la determinazione della base imponibile nei regimi di imposizione forfettaria di alcuni Stati membri

	Aliquote in EUR per ogni 100 tonnellate e per giorno							
	NL	D	DK	UK	SP	IRL	FIN	F
Da 0 a 1 000 NT	0,91	0,92	0,94	0,97	0,9	1	1,38	0,93
Fino a 10 000 NT	0,67	0,69	0,67	0,73	0,7	0,75	1,03	0,71
Fino a 25 000 NT	0,46	0,46	0,4	0,48	0,4	0,5	0,69	0,47
Oltre 25 000 NT	0,23	0,23	0,27	0,24	0,2	0,25	0,57	0,24

Fonte: Commissione.

(42) Pertanto, con lettera del 30 ottobre 2002, la Commissione ha chiesto al Belgio di trasmetterle tutte le informazioni e le motivazioni atte a giustificare l'aliquota di 0,05 EUR per le navi di oltre 40 000 tonnellate, in considerazione del fatto che le aliquote precedentemente da essa autorizzate per i più recenti regimi di imposizione forfettaria degli altri Stati membri sono comprese tra 0,20 e 0,25 EUR per la classe di tonnellaggio più elevata.

(43) Con lettera del 5 dicembre 2002 le autorità belghe hanno fornito le precisazioni riportate qui di seguito per giustificare l'istituzione di un'aliquota specifica per le navi al di sopra delle 40 000 tonnellate. Secondo le cifre fornite dal Belgio, nel novembre 2002, su una flotta mondiale composta da 28 155 unità, le navi di oltre 40 000 tonnellate di stazza netta erano 1 257. Anche se queste navi rappresentano soltanto il 4,5 % della flotta mondiale come numero di unità, in termini di peso esse rappresentano il 34,17 % di questa flotta⁽¹⁸⁾.

(44) Soltanto 143 di queste navi, pari allo 0,5 % della flotta mondiale in unità e al 3,5 % in capacità, sono registrate in uno degli Stati membri, come si evince dalla tabella n. 2, pure trasmessa dalle autorità belghe.

⁽¹⁵⁾ Lettera SG(98) D/1660. Caso NN 98/97.

⁽¹⁶⁾ Lettera SG(99) D/4583. Caso NN 35/99.

⁽¹⁷⁾ Lettera SG(2000) D/105460. Caso N 142/00.

⁽¹⁸⁾ In termini assoluti: 253 430 610 NT sulle 741 600 000 NT della flotta mondiale.

Tabella 2

Numero di navi di oltre 40 000 tonnellate negli Stati membri

Paese	Numero di navi	Osservazioni
Grecia	108	Su una flotta greca di 3 261 navi di cui 2 476 (75 %) battono bandiera straniera secondo la CNUTAT/CNUCED (36 navi > 60 000 NT di cui 17 > 100 000 NT)
Spagna	7	6 petroliere < 48 933 NT + 1 petroliera di 60 120 NT
Italia	6	2 petroliere da 45 740 NT + 4 navi portarinfuse o minerali < 47 584 NT + 1 rinfusiera di 56 579 NT
GB	6	4 portacontainers < 48 880 NT + 1 petroliera di 41 316 NT + 1 petroliera di 105 889 NT
Francia	4	1 portarinfuse di 56 709 NT + 2 petroliere di <100 000 NT + 1 petroliera di 108 708 NT
Germania	4	4 portacontainers < 42 233 NT
Paesi Bassi	4	2 portacontainers di 46 660 NT + 2 portacontainers di 48 880 NT
Lussemburgo	3	3 petroliere comprese tra 84 545 NT e 95 323 NT
Portogallo	1	1 rinfusiera di 49 344 NT

Fonte: Autorità belghe.

- (45) Le autorità belghe sostengono che i dati sopra riportati dimostrano *ad abundantiam* che, per quanto abbiano un'aliquota decrescente rispetto al tonnellaggio delle navi, gli altri regimi d'imposizione forfettaria non tengono sufficientemente conto delle navi di grandi dimensioni. Sono soprattutto le navi cisterna (il 53 % delle navi di oltre 40 000 t) e le navi portarinfuse (41,7 % delle navi di oltre 40 000 t) che occupano un posto importante nella flotta degli armatori belgi. A sostegno di questi dati, le autorità belghe affermano che senza l'introduzione di un'aliquota attraente, le navi di proprietà belga continueranno a battere una bandiera di comodo.

il trasporto marittimo. Nella loro lettera del 5 dicembre 2002, le autorità belghe hanno citato una serie di attività ammissibili, alcune delle quali hanno però suscitato forti dubbi da parte della Commissione in relazione alla loro diretta connessione con l'attività di trasporto. Si tratta delle attività seguenti:

- (46) Nella decisione del 19 marzo 2003, la Commissione aveva però espresso il timore che l'introduzione di un'aliquota così bassa potesse incoraggiare taluni armatori non belgi a trasferire le loro navi da un registro comunitario al registro belga. Infatti, la Commissione ritiene che l'aliquota de qua possa creare, per le sue caratteristiche, distorsioni della concorrenza all'interno della Comunità ed ha pertanto avviato il procedimento di indagine nei confronti dell'aliquota dello 0,05 EUR per ogni 100 tonnellate nette per le navi al di là di 40 000 tonnellate.

- quelle accessorie e temporanee che la società intraprende per impiegare pienamente personale e cespiti patrimoniali inerenti le attività strategiche («core business») della società, se ed in quanto tali attività restino marginali rispetto alle attività strategiche,

- la vendita di prodotti non destinati al consumo a bordo, come gli articoli di lusso e la prestazione di servizi senza diretta connessione con il trasporto marittimo, come le scommesse, i giochi da tavolo, i casinò e le escursioni per i passeggeri,

- la pubblicità e il marketing,

- il reddito prodotto dall'investimento a breve del capitale di esercizio (con esclusione dei redditi di immobilizzazioni finanziarie),

- l'attività di «shipbrokerage» per conto delle proprie navi,

- l'alienazione di cespiti aziendali come gli immobili adibiti all'amministrazione e le attrezzature utilizzate per caricare e scaricare le navi.

2.4.1.2. Attività accessorie non direttamente connesse all'attività di trasporto

- (47) Fino ad oggi la Commissione ha respinto l'idea che i regimi impositivi forfettari sulla base del tonnellaggio potessero ricomprendere attività non aventi un nesso diretto con

(48) La Commissione ha infatti ritenuto che queste attività connesse non siano direttamente legate al trasporto marittimo e non concorrono direttamente alla prestazione del servizio di trasporto.

(49) Nel caso in esame, la Commissione ha quindi espresso, nella decisione del 19 marzo 2003, alcuni dubbi sul fatto che il regime d'imposizione forfettaria delle attività sopra elencate fosse compatibile con il mercato comune.

2.4.1.3. Detrazione dall'imposta forfettaria delle perdite di altre divisioni della società non soggette al regime di imposizione forfettaria

(50) I regimi d'imposizione forfettaria autorizzati dalla Commissione negli altri Stati membri non hanno istituito – a quanto risulta a tutt'oggi – meccanismi simili a quelli previsti dall'articolo 120, paragrafo 1, della legge-programma belga⁽¹⁹⁾. Quest'ultimo prevede infatti la possibilità, per le società che esercitano simultaneamente attività ammissibili e non ammissibili, di detrarre dall'imposta determinata forfettariamente in base al tonnellaggio le perdite di altre loro divisioni nella misura in cui queste ultime non siano state detratte dagli utili di altre loro divisioni nell'esercizio contabile in questione.

(51) La Commissione ha ritenuto che questa norma violasse il principio generale dell'assoluta separazione tra le attività ammissibili e le attività non ammissibili ai fini della determinazione della base imponibile, principio del resto osservato da tutti gli altri regimi di imposizione forfettaria già autorizzati.

(52) La Commissione ha quindi espresso dubbi sulla compatibilità del vantaggio che in tal modo verrebbe accordato alle società marittime soggette all'imposta belga e ha chiesto il parere degli altri Stati membri e delle altre parti interessate sulle conseguenze che questa disposizione della legge belga potrebbe avere sul piano della concorrenza. Per questa ragione, la Commissione ha parimenti assoggettato ad indagine formale le disposizioni dell'articolo 120, paragrafo 1, della legge-programma.

2.4.1.4. Sgravi fiscali per le navi più recenti

(53) Nessuno dei regimi di imposizione forfettaria precedentemente autorizzati dalla Commissione prevede sgravi in funzione dell'età della nave ai fini della determinazione della base imponibile.

⁽¹⁹⁾ «Articolo 120

Par. 1. Dagli utili determinati forfettariamente durante un periodo d'imposta ai sensi dell'articolo 119 possono essere detratte le perdite professionali subite durante lo stesso periodo d'imposta da una diversa divisione della società, se e in quanto queste perdite professionali non si siano potute detrarre dagli utili di una qualunque altra divisione della società.»

(54) Nella decisione del 19 marzo 2003, la Commissione si era interrogata sull'idoneità di questo vantaggio supplementare a configurarsi come reale incentivo alla registrazione delle navi più nuove sotto bandiera belga, stante il fatto che queste ultime sono in genere più atte delle navi più vecchie a soddisfare i requisiti di sicurezza imposti dal regime della bandiera belga. La Commissione rileva infatti che le navi meno recenti hanno, a priori, una maggiore propensione ad essere immatricolate sotto bandiere di comodo. Inoltre, la disposizione in parola concederebbe alle navi che hanno meno di dieci anni un'imposizione forfettaria nettamente più bassa rispetto all'imposizione che colpirebbe le stesse navi negli Stati membri che hanno istituito un regime di imposizione forfettario autorizzato dalla Commissione.

(55) Di qui la decisione della Commissione di avviare il procedimento formale di indagine nei confronti degli sgravi contemplati dall'articolo 119, paragrafo 2, della legge-programma per le navi di età inferiore ai dieci anni.

2.4.2. Misure a favore degli armatori al di fuori del regime di imposizione forfettaria

2.4.2.1. Ammortamento accelerato al di fuori del trasporto marittimo

(56) Il regime di ammortamento accelerato non prevede connessioni con le attività ammissibili, contrariamente a quanto prescrivono gli orientamenti comunitari pertinenti. Per questa ragione, nella decisione del 19 marzo 2003, la Commissione ha espresso dubbi circa la compatibilità di questo regime di ammortamento con riferimento alla sua applicazione a navi diverse da quelle destinate al trasporto marittimo e a quelle che effettuano attività ammissibili.

2.4.2.2. Riduzione dell'imposta di registro per l'iscrizione di ipoteche su navi

(57) La riduzione dell'imposta di registro per l'iscrizione di ipoteche riguarda unicamente le ipoteche costituite su navi, siano esse destinate alla navigazione marittima o alla navigazione interna, ad esclusione delle ipoteche su altri tipi di investimento come i beni immobili. La Commissione ha ritenuto, dopo un primo esame, che tale riduzione era di natura selettiva, in quanto afferente soltanto ad una parte delle categorie di beni patrimoniali suscettibili di essere oggetto di ipoteca e in quanto favorisce, sia pure lievemente, le attività che utilizzano navi. La Commissione ha quindi manifestato perplessità in ordine alla natura di tale riduzione di imposta, chiedendosi se essa sia costitutiva di un aiuto di Stato o se, invece, rappresenti una misura di portata generale.

(58) Se tale misura risultasse essere un aiuto ai sensi del trattato, la Commissione nutrirebbe forti dubbi circa la sua compatibilità con il mercato comune, dato che la riduzione andrebbe a vantaggio non soltanto di tutte le attività marittime (comprese quelle che non rientrano nel trasporto marittimo), ma anche delle attività legate alla navigazione interna, le quali sono soggette non ai citati orientamenti comunitari, bensì al regolamento (CE) n. 1107/70 del

- Consiglio, del 4 giugno 1970, relativo agli aiuti accordati nel settore dei trasporti per ferrovia, su strada e per via navigabile⁽²⁰⁾. Questo regolamento infatti non autorizza questo tipo di aiuti.
- (59) Pertanto la Commissione, nella decisione del 19 marzo 2003, ha espresso dubbi circa la compatibilità col mercato comune della riduzione dell'imposta di registro a favore delle navi diverse da quelle adibite ad attività di trasporto marittimo.
- 2.4.2.3. Regime di imposizione forfettaria applicabile ai gestori di navi per conto terzi**
- (60) In primo luogo, con riferimento al regime applicabile a tali gestori, la Commissione, nella decisione del 19 marzo 2003, ha osservato che la loro attività, almeno riguardo all'organizzazione della loro professione in Belgio, non può essere assimilata ad un'attività di trasporto marittimo. Poiché soltanto le imprese di trasporto marittimo sono contemplate dagli orientamenti comunitari⁽²¹⁾, il Belgio risulterebbe il primo Stato membro che intende applicare un sistema di imposizione forfettaria a sub fornitori di imprese di trasporto marittimo.
- (61) In secondo luogo, la Commissione ha considerato il fatto che la stessa nave può conferire il diritto di beneficiare del regime di imposizione forfettaria simultaneamente al proprio armatore e al proprio gestore, laddove quest'ultimo beneficia (va ricordato) di aliquote dieci volte inferiori a quelle applicabili al primo per la determinazione forfettaria della base imponibile.
- (62) In terzo luogo, il Belgio non ha fornito elementi che consentano di dimostrare che il regime applicabile ai gestori per conto terzi consentirebbe di favorire la competitività della flotta battente bandiera comunitaria. In particolare, non è stato dimostrato come questo regime favorirebbe in modo indiretto gli armatori belgi attraverso una riduzione dei prezzi dei servizi che i gestori effettuano per conto di questi ultimi.
- (63) In quarto luogo, anche se il gestore si dovesse trovare in Belgio ed anche se le attività da lui prestate venissero effettuate a partire dal territorio belga, non è sicuro che le attività a terra inerenti la gestione delle navi vengano tutte prestate dal territorio della Comunità. In realtà, una parte delle prestazioni, come la gestione commerciale e strategica, che non sono prestate dai gestori per conto terzi, potrebbero essere prestate a partire da un paese terzo.
- (64) In quinto luogo, il Belgio non ha comunicato, prima dell'inizio del procedimento, i dati economici che permettono di giustificare il fatto che la base imponibile per i gestori di navi per conto terzi debba essere dieci volte inferiore a quella applicabile agli armatori.
- (65) Infine, la Commissione si è chiesta se i gestori per conto terzi lavorino esclusivamente per armatori belgi o comunitari. Infatti, il regime proposto esige soltanto che tre quarti delle navi in gestione siano immatricolate nel registro belga. Se i gestori hanno la possibilità di offrire i loro servizi ad armatori non soggetti all'imposta nella Comunità nel limite di un quarto della flotta in gestione, vi è il rischio che soggetti non comunitari operanti nel settore del trasporto marittimo verrebbero a beneficiare di un vantaggio economico.
- (66) Per questo complesso di ragioni, la Commissione ha espresso, nella sua decisione del 19 marzo 2003, vari dubbi circa la compatibilità del regime applicabile ai gestori di navi per conto terzi⁽²²⁾.

(22) «Articolo 124

Par. 1. A richiesta del contribuente, gli utili imponibili provenienti dalla gestione di navi per conto terzi sono, in deroga agli articoli 183, 185, 189-207, 233, primo comma, e 235-240 del Codice delle imposte sui redditi 1992, determinate in modo forfettario in base al tonnellaggio delle navi sulle quali si esercita la gestione.

Par. 2. La domanda di cui al paragrafo 1 è introdotta dal contribuente presso l'amministrazione fiscale che prende una decisione al riguardo entro tre mesi decorrenti dal ricevimento della domanda. Detto termine può essere prorogato di comune accordo tra il contribuente e l'amministrazione fiscale. L'amministrazione si pronuncia sulla domanda con decisione suscettibile di ricorso.

Par. 3. In caso di accettazione della domanda di cui al paragrafo 1, il regime di determinazione dei benefici provenienti dalla navigazione marittima sulla base del tonnellaggio, ai sensi del presente articolo, produce i suoi effetti a decorrere dal periodo imponibile successivo a quello in cui è stata presentata la domanda. Il contribuente può rinunciare al regime predetto al più tardi tre mesi prima della scadenza del periodo imponibile che si chiude nel secondo anno civile o in un multiplo di quest'ultimo, dopo quello in cui la domanda è stata presentata.

Par. 4. Per nave, per giorno e per 1 000 tonnellate nette, gli utili del periodo imponibile che provengono dalla gestione di navi per conto terzi sono determinati secondo gli importi di cui alla seguente tabella:

1,00 EUR per la frazione fino a 1 000 tonnellate nette;
0,60 EUR per la frazione compresa fra 1 000 tonnellate nette e 10 000 tonnellate nette;
0,40 EUR per la frazione compresa fra 10 000 tonnellate nette e 20 000 tonnellate nette;
0,20 EUR per la frazione compresa fra 20 000 tonnellate nette e 40 000 tonnellate nette;
0,05 EUR per la frazione al di sopra di 40 000 tonnellate nette.

Par. 5. La parte eventualmente non imputata delle perdite provenienti dalla gestione di navi per conto terzi che esista al momento in cui sono determinati per la prima volta gli utili in funzione del tonnellaggio, può essere nuovamente dedotta dagli utili dopo la scadenza del periodo durante il quale gli utili sono stati determinati nel modo predetto.

Par. 6. Il regime descritto nel presente articolo è riservato ai contribuenti che provvedono alla gestione di navi per conto terzi e dei quali almeno il 75 % delle navi gestite per conto terzi sono iscritte nel registro navale belga. Le imprese che desiderano utilizzare il regime di cui al presente articolo non possono esercitare attività diverse dalla gestione di navi.

⁽²⁰⁾ GU L 130 del 15.6.1970, pag. 1. Regolamento modificato da ultimo dal regolamento (CE) n. 543/97 (GU L 84 del 26.3.1997, pag. 6).

⁽²¹⁾ Più precisamente nella sezione 3.1 «Trattamento fiscale delle società marittime»; gli orientamenti comunitari si riferiscono a regimi fiscali a favore di «società marittime» e di «armatori».

3. OSSERVAZIONI DELLE PARTI INTERESSATE

3.1. Osservazioni dell'*Union Royale des Armateurs Belges*

- (67) Con lettera del 26 agosto 2003, l'*Union Royale des Armateurs Belges*, associazione senza fini di lucro che raggruppa gli armatori del Belgio, ha trasmesso alla Commissione le sue osservazioni su tutti i punti sui quali essa aveva formalmente aperto l'indagine.
- (68) In primo luogo, l'*Union Royale* sottolinea che la bassa aliquota applicabile ai tonnellaggi al di là di 40 000 t mira a promuovere il rientro sotto bandiera comunitaria delle navi che superano questo tonnellaggio e ricordano che quest'ultima categoria, se rappresenta in unità assolute solo il 4,5 % della flotta mondiale (1 257 unità su un totale di 28 155) rappresenta invece il 34,17 % del peso lordo mondiale (253 430 610 t su 741 600 000 tonnellate lorde).
- (69) Per quanto concerne l'abbattimento fiscale per le navi più recenti (50 % per le navi di meno di 5 anni e il 25 % per le navi di età compresa tra 5 e 10 anni), l'*Union Royale* afferma che esso ha lo scopo di promuovere la formazione di flotte giovani, le quali naturalmente comprendono navi più sicure e più ecologiche. L'*Union* nota che tali misure possono anche contribuire al mantenimento di posti di lavoro remunerativi e di qualità nel settore marittimo e a terra, come pure alla conservazione del know how marittimo in Europa.
- (70) Circa la possibilità per una compagnia marittima di detrarre dall'imposta forfettaria le perdite registrate da altre divisioni dell'impresa, l'*Union Royale* afferma che vietare tale possibilità costituirebbe una discriminazione tra le società di diritto belga, tenuto conto del fatto che le società che non hanno una divisione marittima possono compensare le perdite subite durante l'esercizio da alcune loro divisioni con gli utili registrati da altre divisioni, mentre tali perdite non possono essere sottratte dall'utile determinato sulla base del tonnellaggio.
- (71) Per quanto concerne le attività connesse per le quali la Commissione ha espresso le proprie perplessità, l'*Union Royale* fa osservare che il governo belga, nel preparare tale elenco, ha preso spunto dalle osservazioni dell'OCSE e dai regimi fiscali basati sul tonnellaggio vigenti nei Paesi Bassi e nel Regno Unito. L'*Union* sottolinea in particolare che le attività di «shipbrokerage» per conto delle proprie navi rispondono perfettamente alla ratio dei pertinenti orientamenti comunitari.
- (72) Circa il regime di ammortamento accelerato per le navi, l'*Union Royale* sottolinea di essere stata essa stessa a chiedere al governo belga — nell'interesse della certezza del diritto — di dare un fondamento legislativo a un regime fiscale che, a suo parere, esisteva già prima dell'entrata in vigore del trattato CE.

(73) Sulla riduzione dell'imposta di registro per l'iscrizione delle ipoteche su navi non destinate ad attività di trasporto marittimo, l'*Union Royale* fa osservare che tale imposta non esiste nella maggior parte degli altri Stati membri. Non accettare la riduzione di cui trattasi metterebbe i proprietari di navi belge in situazione di svantaggio sul piano della concorrenza. L'*Union Royale* sottolinea che questa misura contribuirà a migliorare la posizione concorrente del settore della navigazione fluviale.

(74) Per quanto concerne la gestione delle navi per conto terzi, l'*Union Royale* osserva che il regime proposto prescrive che almeno il 75 % delle navi in gestione battano bandiera belga. Si fa inoltre notare che è del tutto normale che i gestori abbiano diritto ad un'imposizione forfettaria diversa da quella che si applica agli armatori poiché non esercitano la stessa attività e non corrono gli stessi rischi degli armatori.

3.2. Osservazioni del *Zentralverband der Deutschen Seehafenbetriebe*

(75) Con lettera del 3 luglio 2003, la federazione delle imprese portuali tedesche (*Zentralverband der Deutschen Seehafenbetriebe*) ha comunicato alla Commissione le proprie osservazioni. La federazione ritiene che gli aiuti al trasporto marittimo non debbono essere tali da provocare distorsioni intracomunitarie di concorrenza nel settore dei servizi di rimorchio. Si sottolinea che la competitività dei singoli porti in Europa dipende in modo significativo dai costi di rimorchio. La federazione tedesca sostiene che lo sviluppo della concorrenza tra imprese che prestano servizi di rimorchio nello stesso porto e tra porti diversi è auspicabile in quanto contribuisce a conservare la competitività dei vari porti europei. Tuttavia, si fa notare che, per quanto auspicabile essa sia, questa competizione deve esplicarsi in condizioni di concorrenza omogenee.

(76) La federazione tedesca si duole del fatto che il regime di imposizione forfettaria venga applicato alle imprese belghe che prestano servizio di rimorchio. Su un piano generale, essa ritiene che gli sgravi degli oneri salariali a favore delle imprese di rimorchio non siano compatibili con gli orientamenti comunitari. In conclusione, la federazione tedesca chiede che tutti i regimi di aiuto a favore del settore del rimorchio vengano dichiarati incompatibili con il mercato comune.

3.3. Osservazioni della *Handelskammer Hamburg*

(77) Con lettera del 18 luglio 2003, la Camera di commercio di Amburgo (*Handelskammer Hamburg*) ha comunicato alla Commissione le proprie osservazioni nella sua veste di rappresentante di tutti gli operatori economici di Amburgo.

(78) La Camera di commercio esprime il timore che il regime belga di imposizione forfettaria in base al tonnellaggio crei distorsioni di concorrenza non solo tra le imprese che prestano servizi di rimorchio ma anche tra i porti dell'Europa settentrionale. Ritiene che gli orientamenti comunitari pertinenti non debbono riguardare la navigazione nelle acque interne, all'interno e in prossimità dei porti marittimi. Per questo motivo essa chiede che il procedimento di indagine formale venga esteso anche all'applicazione del regime de quo al settore dei servizi di rimorchio.

3.4. Osservazioni dell'impresa *Bugsier*

(79) Con lettera del 2 giugno 2003, l'impresa *Bugsier Rederei- und Bergungs- Gesellschaft mbH* ha comunicato alla Commissione le proprie osservazioni in veste di parte interessata al procedimento ed ha chiesto che venisse tenuto conto di tutta la corrispondenza intercorsa con la Commissione tra il 2000 e il 2003. In particolare, la *Bugsier* ritiene che le condizioni contemplate dalla legge-programma per i servizi di rimorchio, ed in particolare il criterio «en mer avec lettres de mer» [in mare e con atto di nazionalità, secondo la legislazione italiana] non siano sufficienti per evitare, all'interno della Comunità, una concorrenza sleale nel settore dei servizi di rimorchio portuale e chiede alla Commissione di estendere il procedimento di indagine formale anche a questo aspetto della legge-programma belga.

4. OSSERVAZIONI DEL BELGIO

(80) La Commissione ha inviato alle autorità belghe, chiedendo i loro commenti, ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, del regolamento (CE) n. 659/1999, i seguenti documenti:

- le osservazioni delle imprese portuali tedesche con lettera del 7 agosto 2003,
- le osservazioni della Camera di commercio di Amburgo con lettera del 7 agosto 2003,
- le osservazioni dell'impresa *Bugsier Rederei- und Bergungs- Gesellschaft mbH* con lettera del 7 agosto 2003,
- le osservazioni dell'*Union Royale des Armateurs Belges* con lettera del 17 settembre 2003.

(81) Dalle autorità belghe la Commissione non ha ricevuto alcun commento sulle osservazioni trasmesse.

(82) Con lettera del 7 maggio 2003, le autorità belghe hanno invece trasmesso alla Commissione le loro osservazioni sulla decisione del 19 marzo 2003 di avviare il procedimento di indagine formale nei confronti di alcuni aspetti delle misure fiscali proposte a favore del trasporto marittimo.

4.1. Regime d'imposizione forfettaria a favore degli armatori

4.1.1. Esiguità dell'aliquota per le navi di oltre 40 000 tonnellate nel regime di imposizione forfettaria⁽²³⁾

(83) Nella decisione del 19 marzo 2003, la Commissione si era chiesta se – al di là del fatto che gli orientamenti comunitari sugli aiuti al trasporto marittimo⁽²⁴⁾ non vietano di norma l'istituzione di un'aliquota di 0,05 EUR per ogni 100 tonnellate al di là delle 40 000 tonnellate – se tale introduzione potesse generare distorsioni della concorrenza intracomunitaria. In realtà, nessuno dei regimi di imposizione forfettaria precedentemente autorizzati dalla Commissione prevedeva misure così favorevoli per le navi di oltre 40 000 tonnellate. Giova inoltre ricordare che la Commissione ha cercato di mantenere le aliquote di imposizione dei vari regimi precedentemente autorizzati all'interno di forcelle di valori piuttosto ristrette, come dimostra la tabella 1, e questo allo scopo di garantire un elevato grado di convergenza fra i vari regimi di imposizione in tutta la Comunità.

(84) Il Belgio sottolinea che tale aliquota, in sé e per sé considerata, non è in contrasto con gli orientamenti comunitari. Le autorità belghe affermano inoltre che lo scopo della misura non è quello di generare distorsioni di concorrenza all'interno della Comunità, bensì quello di incentivare il ritorno sotto bandiera belga delle navi di oltre 40 000 tonnellate che si trovano sotto il controllo di soggetti di diritto belga.

(85) Le autorità belghe ricordano che esistono al mondo 1 257 navi di oltre 40 000 tonnellate, le quali rappresentano soltanto il 4,5 % della flotta mondiale. Di queste navi soltanto 143 (pari all'11,38 %) sono immatricolate nella Comunità. La maggior parte delle navi comunitarie (108, pari al 75,52 % della flotta «europea» formata dalle navi di oltre 40 000 tonnellate) sono immatricolate in Grecia. Visto il piccolo numero di navi interessate dalla misura contestata, le autorità belghe ritengono che gli altri Stati membri non abbiano fino ad oggi istituito misure specifiche per questo tipo di navi.

(86) Tuttavia, il Belgio ha voluto richiamare sotto la sua bandiera le navi di grande capacità concedendo un'aliquota che ritiene adeguata, tra l'altro, alle loro specifiche caratteristiche. Le autorità belghe fanno osservare che l'onere fiscale, anche dopo la prevista introduzione del regime di imposizione forfettaria, è ancora 2 o 2,5 volte superiore all'importo delle imposte prelevate nei paesi terzi che dispongono di bandiere di comodo o in paesi come Malta e Cipro. Anzi, con riguardo a questi ultimi, le autorità belghe sostengono che l'adesione di questi due paesi all'Unione europea è un evento che creerà maggiori distorsioni di concorrenza dell'introduzione, in Belgio, di un'aliquota specifica per le navi di grande tonnellaggio.

⁽²³⁾ Articolo 119, paragrafo 1, della legge-programma.

⁽²⁴⁾ Nel testo previgente (GU C 205 del 5.7.1997, pag. 5).

(87) A parere delle autorità belghe, il fatto che altri Stati membri non abbiano dimostrato un particolare interesse per le navi di grande capacità, probabilmente a causa della totale mancanza o dello scarso numero di navi di questo tipo, non può impedire al Belgio di adottare una politica diversa in questa materia.

(88) Infine, le autorità belghe fanno riferimento agli orientamenti comunitari, che prevedono al punto 3.1, secondo comma, che «la realizzazione di condizioni che consentano una più leale concorrenza con le bandiere di comodo sembra la migliore alternativa» (fine capoverso).

4.1.2. Inclusione nel regime di imposizione forfettaria degli oneri derivanti da alcune attività non direttamente connesse con l’attività di trasporto

(89) Nello stilare l’elenco delle attività ammissibili che figurano nella risposta inviata alla Commissione il 5 dicembre 2002, il Belgio ha preso spunto:

- dai commenti dell’OCSE sul modello di convenzione fiscale relativa ai redditi e al patrimonio e in particolare dai commenti riguardanti l’articolo 8: «Nave marittima ed aerea»,
- dai regimi fiscali basati sul tonnellaggio istituiti dai Paesi Bassi e dal Regno Unito ed autorizzati dalla Commissione con decisioni del 20 marzo 1996 e del 2 agosto 2000.

(90) Dato che l’elenco delle attività ammissibili si ispira a quanto previsto da alcuni regimi attualmente vigenti, le autorità belghe ritengono che la Commissione debba concedere al Belgio lo stesso trattamento che ha concesso ad altri Stati membri.

(91) Più precisamente, le autorità belghe indicano che, per le attività connesse e temporanee che la società intraprende allo scopo di utilizzare pienamente il personale e i cespiti destinati alle attività strategiche («core business») della società e sempreché queste attività risultino marginali rispetto al «core business», il testo belga si è ispirato al regime di imposizione forfettaria basato sul tonnellaggio vigente nel Regno Unito (25).

(92) Per quanto attiene la vendita di prodotti non destinati al consumo a bordo, come gli articoli di lusso e la prestazione di servizi non direttamente connessi al trasporto marittimo (ad esempio le scommesse, i giochi da tavola, i casinò e le escursioni per i passeggeri), le autorità belghe sostengono

che la descrizione della misura ha tratto spunto dal regime di imposizione forfettaria sulla base del tonnellaggio vigente nel Regno Unito.

(93) Per quanto riguarda la pubblicità e il marketing, le autorità belghe sottolineano che i punti 7 e 8 dei commenti sul modello di convenzione fiscale dell’OCSE ricoprendono la pubblicità e la propaganda commerciale tra le attività complementari connesse all’esercizio diretto dell’attività di navigazione (26).

(94) Per quanto riguarda il reddito prodotto dall’investimento a breve del capitale di esercizio, l’attività di «shipbrokering» (27) per conto delle proprie navi e l’alienazione di cespiti, come gli immobili adibiti all’amministrazione e le apparecchiature utilizzate per caricare e scaricare le navi gestite, le autorità belghe si sono basate su quanto si afferma nella relazione introduttiva (28) alla legge olandese sull’imposta forfettaria in base al tonnellaggio (29).

4.1.3. Disposizioni che consentono di detrarre dall’imposta determinata in via forfettaria sulla base del tonnellaggio le perdite subite da altre divisioni che non siano state detratte dagli utili di altre divisioni della società

(95) Il diritto fiscale belga in materia di imposta sulle società prevede che le società sono imponibili sul complesso degli utili realizzati. Ciò implica la compensazione degli utili e delle perdite nello stesso esercizio fiscale fra tutte le divisioni e/o unità produttive della società.

(26) «7. Le imprese di navigazione marittima [...] effettuano spesso attività complementari, più o meno strettamente legate all’utilizzazione diretta delle navi [...]. Se in questa sede non interessa enumerare tutte le attività accessorie che potrebbero ricadere sotto tale disposizione, è comunque utile darne alcuni esempi.
8. La disposizione si applica in particolare alle attività seguenti:
[...]
c) la pubblicità e la propaganda commerciale;
[...].»

(27) In lingua olandese si usa anche il termine «cargadoor».

(28) Tweede Kamer der Staten-Generaal, vergaderjaar 1995-1996, 24 482, nr. 3. «Ai fini dell’applicazione del presente articolo, gli utili provenienti dalla navigazione marittima comprendono gli utili derivanti da attività aventi la connessione diretta con l’esercizio delle navi precedentemente citate. Rientrano in queste attività il carico e lo scarico ad opera dell’armatore per conto proprio, nonché le attività di “shipbrokering” esercitate per proprio conto. Queste attività che hanno una connessione diretta beneficiano del regime soltanto se esercitate a profitto delle navi gestite dal contribuente. È parimente considerata come attività direttamente connessa l’alienazione di beni patrimoniali, a condizione che questi vengano utilizzati dal contribuente per l’esercizio della nave. Vi rientrano non solo le navi gestite dal contribuente, ma anche, ad esempio, gli immobili in cui è ubicata l’amministrazione e tutti gli elementi dell’impresa utilizzati per il carico e lo scarico di navi.”

(29) Decisione della Commissione del 20 marzo 1996, caso N 738/95.

(25) Decisione della Commissione del 2 agosto 2000, caso N 790/99.

- (96) Le autorità belghe ricordano che il regime forfettario non determina l'imposta forfettaria sulla base del tonnellaggio, ma gli utili imponibili ricavati dalla navigazione marittima.
- (97) Inoltre, le autorità belghe ritengono che la posizione adottata dalla Commissione creerebbe una discriminazione tra società belghe, dato che le società che non possiedono divisioni marittime possono compensare le perdite subite durante l'anno da talune loro divisioni con gli utili realizzati da altre divisioni, mentre queste perdite non possono essere detratte dagli utili determinati in base al tonnellaggio.

4.1.4. Abbattimento del 50 % per le navi di età inferiore a cinque anni e del 25 % per le navi di età compresa fra cinque e dieci anni

- (98) Le autorità belghe ricordano che gli orientamenti comunitari non fissano alcuna norma in ordine alle aliquote che gli Stati membri sono autorizzati a introdurre nei loro regimi d'imposizione forfettaria, né sulla possibilità di istituire incentivi per le navi più recenti. Il fatto che gli altri regimi precedentemente autorizzati dalla Commissione non consentano questi sgravi non può – secondo le autorità belghe – impedire al Belgio di istituire tali incentivi.
- (99) Nella decisione del 19 marzo 2003, la Commissione afferma di sapere, per esperienza, che le navi più vecchie hanno una maggiore propensione ad essere immatricolate sotto bandiere di comodo. Al riguardo, le autorità belghe sostengono che tale affermazione è contraddetta dalla realtà e priva di fondamento e rinviano ad un estratto del rapporto «Review of Maritime Transport» del 2002⁽³⁰⁾, che allegano alla lettera del 7 maggio 2003.

4.2. Misure fiscali che non rientrano nel regime d'imposizione forfettaria a favore degli armatori

4.2.1. Ammortamento accelerato

- (100) Secondo le autorità belghe, il regime di ammortamento accelerato, instaurato nel 1951, è stato più volte modificato, l'ultima volta nel 1996. Il regime risale quindi a un'epoca che precede la firma del trattato di Roma ed è ora stato recepito in un provvedimento legislativo grazie alla legge-programma del 2 agosto 2002 che gli conferisce un più sicuro fondamento giuridico.

⁽³⁰⁾ Rapporto del segretariato della CNUCED-UNCTAD/RMT/2002 UNITED NATIONS PUBLICATION Sales n° E.02.II.D.23 ISBN 92-1-112571-5 ISSN 0566-7682.

- (101) Le autorità belghe hanno trasmesso alla Commissione alcuni elementi probatori che dimostrano che il regime esiste prima dell'entrata in vigore del trattato, il 1º gennaio 1958. Le autorità belghe hanno infatti allegato alla lettera del 7 maggio 2003 un'istruzione interna del ministero delle Finanze, datata 24 agosto 1951, che stabilisce le modalità di applicazione del regime di ammortamento specifico per le navi, nonché una lettera del ministero delle Finanze al Sindacato generale degli armatori, datata 13 gennaio 1967, nella quale si afferma che tale regime era sempre in applicazione.

4.2.2. Riduzione dell'imposta di registro per l'iscrizione delle ipoteche su naviglio non destinato al trasporto marittimo

- (102) Gli incentivi fiscali possono essere accettati in linea generale, sempre che si limitino alle attività di trasporto marittimo. Le autorità belghe ritengono che la riduzione dell'imposta di registro per le navi adibite al trasporto marittimo sia compatibile con la sezione 3.1 dei citati orientamenti comunitari, qualora tale misura dovesse configurarsi come aiuto ai sensi del trattato.
- (103) Le autorità belghe hanno affermato che l'introduzione di tale misura trova la sua principale ragion d'essere nel fatto che, per l'iscrizione di ipoteche sulle navi nei Paesi Bassi e nel Granducato di Lussemburgo, non è riscossa alcuna imposta del genere. A loro giudizio, l'assenza di una tassa siffatta nei due paesi confinanti pone la flotta belga in una posizione di svantaggio sul piano della concorrenza.

4.2.3. Regime applicabile ai gestori di navi per conto terzi⁽³¹⁾

- (104) Rispondendo ai rilievi formulati dalla Commissione nella decisione del 19 marzo 2003, le autorità belghe affermano, facendo riferimento alla relazione che accompagna il disegno di legge-programma, che il regime d'imposizione forfettaria è stato istituito al fine di rendere più competitiva la gestione tecnica delle navi e di costituire equipaggi disponibili per le navi sulla base di un contratto di gestione. A loro modo di vedere, esiste, per queste attività, un grande mercato, nel quale il Belgio ha occupato fino ad ora solo una parte estremamente ridotta.
- (105) Secondo le autorità belghe, gli orientamenti comunitari menzionano esplicitamente la delocalizzazione delle attività connesse (come la gestione del naviglio) nei paesi terzi (punto 1.2, quinto comma), circostanza che si è tradotta in diminuzione di posti di lavoro ancora più rilevanti, sia in mare che in terra. La legge-programma prevede che almeno il 75 % del naviglio in gestione deve essere immatricolato nel registro navale belga. Le autorità belghe fanno

⁽³¹⁾ Articolo 124 della legge-programma.

osservare che questa condizione non è richiesta per il regime d'imposizione forfettaria a favore delle imprese di trasporto marittimo. Per poter beneficiare di questo regime, i gestori sono obbligati a non esercitare altre attività se non la gestione del naviglio.

- (106) Inoltre, le autorità belghe riconoscono che, ai fini della determinazione dell'imposta forfettaria, la stessa nave può essere presa in considerazione due volte: la prima volta in relazione al suo armatore e una seconda volta in relazione al soggetto che la gestisce. Dato che si tratta di persone giuridiche distinte, che esercitano attività di natura diversa, le autorità belghe ritengono normale che, in tale caso, vengano accertati e tassati redditi distinti. Secondo le autorità belghe, l'applicazione di aliquote diverse trova la sua giustificazione nel fatto che l'esercizio di attività diverse dà diritto ad una remunerazione diversa.

5. VALUTAZIONE DELL'AIUTO

5.1. Esistenza di un aiuto ai sensi del trattato CE

- (107) A norma dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato, sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.
- (108) Per il tramite dell'imposizione forfettaria sulla base del tonnellaggio, le autorità belghe prevedono di concedere alcuni vantaggi a talune imprese mediante risorse statali. Queste sovvenzioni rischiano di falsare la concorrenza e sono idonee ad incidere sugli scambi fra gli Stati membri. Per le ragioni precedentemente esposte, le singole misure in questione che hanno formato oggetto di indagine formale, costituiscono aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato.
- (109) Il regime di ammortamento accelerato a favore delle navi, che prevede norme di ammortamento ancora più generose di quelle previste dagli articoli 61-64 del codice belga delle imposte sui redditi del 1992, è specifico al settore nella misura in cui si limita ad una categoria ristretta di cespiti aziendali. Tale misura costituisce senz'altro un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato.
- (110) È opportuno poi verificare se l'imposta di registro per l'iscrizione di ipoteche sulle navi costituisca un aiuto. Le autorità belghe non hanno fornito elementi atti a dimostrare che questo tributo costituisca un caso unico nella Comunità né che tutti gli altri Stati membri non conoscono un'imposta equivalente per l'iscrizione delle ipoteche sulle navi.

(111) Inoltre, la Commissione rileva che la suddetta imposta di registro è dovuta per l'iscrizione di ipoteche costituite su beni immobili e che il regime in questione non si limita alle sole navi, siano esse utilizzate per il trasporto marittimo o per la navigazione interna. La Commissione rileva che è la stessa logica del sistema dell'imposta per l'iscrizione delle ipoteche riscuotere imposte proporzionali all'importo dell'ipoteca, indipendentemente dal tipo di beni sui quali essa grava.

(112) La Commissione ritiene pertanto che la soppressione, o la forte riduzione, di questa imposta per una parte soltanto dei settori d'attività interessati costituisca un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato, dato che il regime perdura per il resto delle attività interessate dal registro delle ipoteche. Per giunta, la misura in questione riguarda solo una categoria di cespiti, mentre altri cespiti, diversi dal naviglio, non beneficiano di tale riduzione. Pertanto, questa misura non può essere definita misura di carattere generale.

(113) Infine, il regime d'imposizione forfettaria a favore dei gestori per conto terzi è di natura specifica, come pure quello a favore degli armatori. Esso configura quindi un aiuto ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato.

(114) Inoltre, la Commissione ricorda che la natura di aiuto pubblico ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato è stata verificata nella sua decisione del 19 marzo 2003. Le autorità belghe non hanno peraltro contestato tale valutazione nelle osservazioni da esse formulate in ordine a tale decisione.

(115) Su un piano generale, la Commissione ritiene che gli aiuti che hanno formato oggetto dell'indagine siano illegali anche nella misura in cui non esiste più alcun ostacolo di natura giuridico-amministrativa alla loro pratica attuazione, stante la promulgazione del decreto regio del 7 maggio 2003, e che tale illegalità permane anche se tali benefici non sono stati concessi nella pratica. La Commissione deplora che il Belgio abbia dato esecuzione a tali misure in assenza della sua preventiva autorizzazione.

5.2. Fondamento giuridico

(116) A norma dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera c), possono essere considerati compatibili con il mercato comune gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse. La Commissione ritiene che l'articolo 87, paragrafo 3, lettera c) costituisca il fondamento giuridico appropriato nel caso in esame.

(117) Gli aiuti a favore delle imprese del settore marittimo devono in particolare essere esaminate alla luce degli orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato al trasporto marittimo, i quali individuano i regimi di aiuti pubblici che possano essere istituiti a sostegno degli interessi marittimi della Comunità nel perseguitamento di obiettivi generali, quali ad esempio:

- il mantenimento dei livelli occupazionali nella Comunità (sia in mare che a terra),
- il miglioramento della sicurezza,
- il mantenimento del know how marittimo nella Comunità e lo sviluppo delle competenze marittime.

(118) Le misure esaminate nell'ambito del procedimento di indagine formale sono già state attuate, ragion per cui è opportuno fare riferimento al testo degli orientamenti vigente alla data in cui le varie misure sono entrate in vigore. La Commissione ha quindi proceduto all'analisi della compatibilità delle singole misure fiscali previste dal Belgio sulla base degli orientamenti comunitari vigenti, cioè quelli pubblicati il 17 gennaio 2004 (32). Va comunque rilevato che i nuovi orientamenti non differiscono sensibilmente dagli orientamenti previgenti per quanto attiene le misure di aiuto relative alle imposte sulle società (33), salvo per quanto riguarda il trattamento dei soggetti che gestiscono il naviglio per conto terzi. Quando settori diversi dal trasporto marittimo potevano essere interessati dalle misure qui esaminate, la Commissione ha fatto riferimento ai testi comunitari applicabili agli aiuti di Stato in questi diversi settori.

5.3. Analisi delle misure relative al regime di imposizione forfettaria

(119) In limine, la Commissione prende buona nota delle osservazioni formulate dalle varie parti interessate sull'esigenza di estendere l'indagine all'applicazione delle misure fiscali al settore del dragaggio. La Commissione ricorda che questo aspetto della legge-programma belga non forma oggetto della presente decisione, poiché la decisione di iniziare il procedimento di indagine non riguardava questo aspetto. Si ricorderà che la Commissione aveva infatti ritenuto, nella decisione che ha avviato il procedimento, che le disposizioni della legge-programma erano sufficienti per

privare del beneficio dei vantaggi fiscali qualsiasi attività di rimorchio che non rientrasse nella definizione di trasporto marittimo. Questa valutazione è stata contestata da varie parti interessate, pur se non invitata, con la decisione del 19 marzo 2003, a presentare osservazioni su questo aspetto della legge-programma. La Commissione ha intenzione di trattare questo aspetto della legge-programma in un'altra decisione basata su uno studio più approfondito degli effetti della legge-programma sul settore del rimorchio in Belgio.

(120) Alla luce delle osservazioni comunicate dalle parti interessate e dalle autorità belghe, la Commissione passa in rassegna i sette punti nei confronti dei quali aveva avviato, il 19 marzo 2003, il procedimento di indagine formale.

5.3.1. Aliquota applicabile alle navi di oltre 40 000 tonnellate

(121) La Commissione rileva in primo luogo che le autorità belghe si sono impegnate a non applicare l'aliquota di 0,05 EUR finché la Commissione non avesse statuito sulla sua compatibilità con il mercato comune all'esito dell'indagine formale. Questa misura non è quindi stata posta in attuazione.

(122) La Commissione rileva inoltre che nessuno dei regimi di imposizione forfettaria sulla base del tonnellaggio precedentemente autorizzati contemplava un trattamento specifico per le navi di grandissima capacità e che gli orientamenti comunitari lasciano un margine di valutazione discrezionale circa il livello delle aliquote del regime di imposizione forfettaria che può ritenersi accettabile. La Commissione non ha peraltro un'esperienza sufficiente di questi regimi per poter decidere se le aliquote siano sufficientemente incentivanti per indurre gli armatori a «rimappiare» sotto una bandiera comunitaria le navi di grande tonnellaggio come quelle che beneficiano dell'aliquota di 0,05 EUR battenti bandiera di un paese terzo.

(123) La Commissione reputa incompatibile con il mercato comune il progetto delle autorità belghe di applicare parimenti l'aliquota speciale 0,05 EUR vigente per le navi di oltre 40 000 tonnellate anche a navi che già battono la bandiera di uno degli Stati membri. L'obiettivo degli orientamenti comunitari è soprattutto quello di potenziare la flotta comunitaria e quindi, in particolare, di creare occupazione nella Comunità, provvedendo in pari tempo, tra l'altro, a che le navi restino soggette alle norme comunitarie sulla sicurezza. È evidente che questo obiettivo è già conseguito se la nave batte di già la bandiera di uno degli Stati membri.

(124) È opportuno inoltre evitare che gli armatori tentino comunque di beneficiare dell'aliquota di 0,05 EUR quando operino il «reimpatrio» delle loro navi da una bandiera comunitaria sotto la bandiera belga, facendole transitare

(32) Cfr. nota 4.

(33) Cfr. punto 3.1 degli orientamenti comunitari.

temporaneamente sotto la bandiera di un paese terzo. Per tale motivo, per assicurarsi che l'introduzione dell'aliquota di 0,05 EUR non generi alcuna reimmatricolazione all'interno della Comunità, la Commissione ritiene necessario imporre, per le navi provenienti da registri di paesi terzi, un periodo minimo obbligatorio di cinque anni durante il quale la nave che è ritornata a battere bandiera belga dovrà essere stata immatricolata precedentemente sotto bandiera non comunitaria. Questa condizione consentirà infatti di conseguire l'obiettivo, indicato negli orientamenti comunitari, di trasferire le navi controllate da armatori comunitari ma battenti bandiera di paesi terzi nei registri navali comunitari, evitando al contempo il rischio di incidere sugli scambi intracomunitari.

- (125) Ciò premesso, la Commissione considera l'introduzione di un'aliquota di 0,05 EUR per ogni 100 tonnellate al di là delle 40 000 tonnellate – prevista dall'articolo 119, paragrafo 1, della legge-programma del 2 agosto 2002 – compatibile con il mercato comune purché le navi interessate siano nuove oppure siano state immatricolate almeno durante gli ultimi cinque anni sotto bandiera non comunitaria. Se questa condizione non è verificata, la Commissione considera la misura incompatibile con il mercato comune. Infatti, in assenza di tali garanzie, vi è il rischio concreto che l'aliquota di 0,05 EUR determini distorsioni di concorrenza negli scambi intracomunitari.

5.3.2. Inclusione nel regime di imposizione forfettaria degli utili derivanti da talune attività

- (126) In primo luogo, la Commissione rileva che le attività che hanno formato oggetto dell'indagine formale sono desunte da un elenco trasmesso dalle autorità belghe nella loro risposta del 5 dicembre 2002. Come le autorità belghe hanno ricordato nella lettera del 7 maggio 2003, il Belgio si è ispirato, per questo elenco indicativo, al modello di convenzione fiscale dell'OCSE relativo al reddito ed al patrimonio ed ai regimi di tassazione basati sul tonnellaggio istituiti dai Paesi Bassi e dal Regno Unito.

- (127) La Commissione rileva che l'elenco delle attività nei cui confronti è stata avviata l'indagine formale contiene sia attività generatrici di reddito (in relazione alle quali è legittimo chiedersi se siano attività ammissibili o no) sia attività che generano semplicemente oneri per gli armatori, in relazione alle quali la questione dell'ammissibilità non risulta pertinente. Infatti, si tratta di attività intrinsecamente connesse al trasporto marittimo, ragion per cui è la logica stessa del sistema che vuole che gli oneri che da esse derivano rientrino nell'area contabile che serve a calcolare gli utili soggetti al regime di imposizione forfettaria allo scopo, tra l'altro, di evitare che tali oneri vengano detratti dagli utili corrispondenti alle eventuali attività non ammissibili.

5.3.2.1. Le attività connesse e temporanee

- (128) In ordine alle attività connesse e temporanee che la società intraprende per utilizzare appieno il personale e i cespiti utilizzati per il «core business» della società e nella misura in cui tali attività restino marginali rispetto a quest'ultimo, la Commissione rileva che le autorità belghe non hanno fornito argomenti a dimostrazione del fatto che tali attività risultano indispensabili o intrinsecamente legate alle attività di trasporto marittimo, né hanno precisato entro quali limiti e a quali condizioni talune attività, per loro natura non ammissibili, potessero essere ricomprese nell'area dell'imposizione forfettaria.
- (129) La Commissione ritiene pertanto che le attività testé citate, non potendo rientrare in una delle categorie di attività ammissibili, costituiscono attività non ammissibili. La Commissione ribadisce le linee di indirizzo a cui si è sempre attenuta nelle ultime decisioni concernenti le attività non ammissibili nell'intento di evitare qualsiasi abuso nell'applicazione dei regimi a favore del trasporto marittimo.
- (130) La Commissione giudica infine che l'assenza di limiti e di regole chiare per l'inclusione di queste attività connesse e temporanee potrebbe aprire la strada ad un uso distorto ed illegittimo del regime impositivo in questione rispetto ai suoi obiettivi iniziali.

- (131) Per tutte le ragioni precedentemente esposte, la Commissione ritiene che la copertura di queste attività da parte del regime di imposizione forfettaria non sia compatibile con il mercato comune.

5.3.2.2. Vendita di prodotti e di servizi non destinati al consumo a bordo

- (132) In ordine a questo aspetto, è opportuno verificare se possa considerarsi ammissibile la vendita di prodotti non destinati al consumo a bordo come gli articoli di lusso o la prestazione di servizi non direttamente connessi col trasporto marittimo, come le scommesse, i giochi da tavola, i casinò e le escursioni per i passeggeri.
- (133) Nelle proprie precedenti decisioni, la Commissione, nell'intento di mantenere un contesto concorrenziale equo nella Comunità, conforme agli obiettivi degli orientamenti comunitari, ha costantemente seguito la politica di non ricomprendersi nei regimi di imposizione forfettaria la

vendita di articoli (o la prestazione di servizi) non direttamente connessi al trasporto marittimo di passeggeri. Ad esempio, ha considerato la vendita di articoli di lusso, le scommesse, i giochi da tavola e i casinò a bordo delle navi ammissibili attività non intrinsecamente connesse all'attività di trasporto marittimo di passeggeri e quindi non ascrivibili al novero delle attività ammissibili. Seguendo questa logica, queste attività sono state esplicitamente escluse dal regime di imposizione forfettaria irlandese⁽³⁴⁾, finlandese⁽³⁵⁾ e francese⁽³⁶⁾.

- (134) La Commissione ritiene che le autorità belghe non possano richiamarsi a provvedimenti di applicazione appartenenti al regime impositivo di un altro Stato membro qualora tali provvedimenti non siano stati notificati alla Commissione e non siano stati menzionati nella decisione che autorizza il regime in questione. In altre parole, uno Stato membro non può giustificare la compatibilità di determinati aiuti esistenti sul proprio territorio invocando l'esistenza – vera o presunta – di aiuti illegali in un altro Stato membro.
- (135) Sulla base delle considerazioni che precedono, la Commissione ritiene che l'inclusione nel regime di imposizione forfettaria di prodotti e servizi non destinati al consumo a bordo non sia compatibile con il mercato comune.

5.3.2.3. La pubblicità e il marketing

- (136) È opportuno distinguere le attività di pubblicità e di marketing che rappresentano un onere per l'armatore (prestazioni fornite da un terzo) e quelle che costituiscono una fonte di reddito (prestazioni fornite dall'armatore).
- (137) Quando rappresentano oneri connessi al trasporto marittimo (spese di pubblicità e di marketing a favore di attività proprie della compagnia), la pubblicità e il marketing devono rientrare nell'ambito del regime di imposizione forfettaria; infatti, le attività di pubblicità e di marketing, nel caso in esame, costituiscono attività ammissibili nel senso che non sono generatrici di reddito per la compagnia marittima.
- (138) Quanto invece la pubblicità e il marketing sono attività generatrici di reddito per la compagnia marittima, occorre verificare se siano intrinsecamente connesse all'attività di trasporto marittimo. Ad esempio, alla luce degli orientamenti comunitari, la Commissione è del parere che

soltanto le attività connesse al trasporto marittimo possono essere ammesse a beneficiare dei regimi di imposizione forfettaria, mentre le attività che non hanno nulla a che vedere col trasporto marittimo non sono ammissibili. La vendita di spazi pubblicitari a bordo delle navi passeggeri costituisce attività normale di un'impresa che effettua appunto il trasporto di passeggeri per mare. In questa ipotesi, l'inclusione di tale attività nel regime di imposizione forfettaria può essere considerata compatibile con il mercato comune. Al contrario, quando le attività di pubblicità e di marketing costituiscono attività accessorie della compagnia marittima, non direttamente connesse alle sue prestazioni di trasporto marittimo, la Commissione è del parere che non possano considerarsi ammissibili.

5.3.2.4. I redditi provenienti da investimenti a breve termine del capitale di esercizio

- (139) Al pari di quanto avviene in qualsiasi impresa commerciale, i redditi derivanti da investimenti a breve termine di disponibilità liquide fanno parte della normale gestione finanziaria di una compagnia marittima. Per di più, si tratta di redditi che possono essere di una certa importanza per le imprese marittime, che sono notoriamente esposte a forti oscillazioni stagionali dell'attività.
- (140) L'utilizzazione delle disponibilità liquide per investimenti monetari a breve costituisce un'attività normale direttamente connessa all'attività principale della società marittima. La Commissione ritiene pertanto che tali redditi siano ammissibili sempreché corrispondano alla remunerazione della tesoreria corrente della compagnia marittima, in relazione alla realizzazione di attività ammissibili. Se i redditi finanziari derivano da liquidità straordinarie della società, oppure se si riferiscono a investimenti a lungo termine oppure, ancora, se corrispondono a liquidità di tesoreria proveniente da attività non ammissibili, la Commissione è del parere che essi non possano essere ammessi al beneficio del regime di imposizione forfettaria.
- (141) La Commissione ritiene quindi l'inclusione dei redditi da investimenti a breve del capitale di esercizio compatibile con il mercato comune, qualora si tratti della remunerazione finanziamenti della tesoreria corrente normale della compagnia marittima proveniente dalla realizzazione di attività ammissibili.

5.3.2.5. L'attività di «shipbrokerage» per conto del proprio naviglio

- (142) L'attività di «shipbrokerage» consiste nel cercare un carico in un determinato porto per conto di un armatore e nel rappresentare e tutelare gli interessi di quest'ultimo. Lo «shipbrokerage» per proprio conto consiste nel cercare, in un determinato porto, altri carichi per completare il carico del proprio naviglio.

⁽³⁴⁾ Decisione della Commissione dell'11 dicembre 2002, caso N 504/02, in particolare il punto 29.

⁽³⁵⁾ Decisione della Commissione del 16 ottobre 2002, caso N 195/02, in particolare il punto 2.8.2.

⁽³⁶⁾ Decisione della Commissione del 13 maggio 2003, caso N 737/02, in particolare il punto 26.

- (143) Le autorità belghe hanno sostenuto di essersi basate sulla relazione introduttiva alla legge olandese che istituisce il regime forfettario di imposizione sulla base del tonnellaggio⁽³⁷⁾. La Commissione ricorda che questo argomento è inconferente ai fini della prova dell'ammissibilità di questa attività.
- (144) La Commissione rileva peraltro che tale attività non è generatrice di reddito per la compagnia marittima, in quanto costituisce un'attività normale per l'armatore che cerca di raggiungere il massimo del carico per le proprie navi. Questa attività infatti non possiede un valore aggiunto che possa generare aumento del volume di affari presso i vecchi clienti dell'armatore, né può dar luogo ad una remunerazione specifica da parte dei nuovi clienti che forniscono il carico supplementare. In altre parole, si tratta di un'attività normalmente esplicata da un armatore desideroso di massimizzare il reddito della propria impresa.
- (145) Per le ragioni esposte, la Commissione ritiene l'inclusione, nel regime di imposizione forfettaria, dell'attività di «shipbrokerage» per proprio conto compatibile con il mercato comune.
- 5.3.2.6. Alienazione di cespiti aziendali**
- (146) L'alienazione dei cespiti aziendali, come le attrezzature utilizzate per proprio conto per il carico e lo scarico delle navi, può considerarsi un'attività direttamente connessa al trasporto marittimo per la stessa ragione per cui le plusvalenze realizzate sulle navi rientrano normalmente nell'ambito di un regime di imposizione forfettaria, qualora siano reinvestite in proporzione al tempo passato sotto il regime di imposizione forfettaria.
- (147) Per contro, lo stesso non avviene per le plusvalenze realizzate su immobili amministrativi i quali, per loro natura, non sono destinati al trasporto marittimo, trattandosi di beni patrimoniali che possono essere utilizzati da imprese di qualsiasi tipo. Se non vengono alienati beni che, per loro natura, sono utilizzati per il trasporto marittimo, le plusvalenze realizzate su tale vendita non possono essere incluse nel regime di imposizione forfettaria.
- (148) L'inclusione di plusvalenze realizzate unicamente su cespiti che per loro natura sono destinati alle attività di trasporto marittimo è quindi compatibile con il mercato comune.
- 5.3.2.7. Conclusioni sull'ammissibilità delle varie attività qui esaminate**
- (149) In conclusione, la Commissione ritiene incompatibile con il mercato comune l'inclusione nel regime di imposizione forfettaria delle attività seguenti:
- le attività connesse e temporanee,
 - la vendita di prodotti non destinati ad essere consumati a bordo, come gli articoli di lusso e la prestazione di servizi non direttamente connessi col trasporto marittimo, come le scommesse, i giochi da tavola, i casinò e le escursioni per i passeggeri,
 - i redditi prodotti da investimenti che non corrispondano alla remunerazione della tesoreria corrente dell'impresa,
 - la pubblicità e il marketing qualora non consistano nella vendita di spazi pubblicitari a bordo delle navi ammissibili,
 - l'attività di «shipbrokerage» per conto di navi di terzi,
 - l'alienazione di cespiti aziendali che, per loro natura, non sono destinati al trasporto marittimo.
- (150) Per contro, la Commissione ritiene compatibile con il mercato comune l'inclusione, nel regime di imposizione forfettaria, delle attività seguenti:
- i redditi provenienti da investimenti a breve termine del capitale di esercizio, purché consistano nella remunerazione della tesoreria corrente dell'impresa,
 - la pubblicità e il marketing, purché consistano nella vendita di spazi pubblicitari a bordo delle navi ammissibili,
 - l'attività di «shipbrokerage» per conto del proprio naviglio,
 - l'alienazione di cespiti aziendali che per loro natura sono destinati al trasporto marittimo.

5.3.3. Detrazione delle perdite di altre divisioni dall'imposta forfettaria

- (151) La Commissione ricorda che nelle decisioni adottate in passato aveva insistito sulla necessità di preconstituire misure atte a sventare gli abusi (chiamate anche misure di «ring-fencing») per evitare che attività non ammissibili potessero beneficiare di misure inizialmente riservate al trasporto marittimo. Queste precauzioni sono essenziali per evitare che i meccanismi istituiti per proteggere l'industria comunitaria del trasporto marittimo perdano la loro credibilità e quindi ogni giustificazione sulla base del diritto comunitario quando vengano estese ad attività non soggette alle pressioni della concorrenza internazionale che subisce il settore del trasporto marittimo.

⁽³⁷⁾ Cfr. nota 29.

- (152) Per questa ragione, la Commissione ritiene essenziale che sia mantenuta la perfetta separazione contabile tra le attività ammissibili e le attività non ammissibili ai fini della determinazione della loro rispettiva tassazione. Il rispetto di questo principio è stato verificato in relazione ad altri regimi di imposizione forfettaria autorizzati dalla Commissione.
- (153) Le autorità belghe non hanno dimostrato che l'assenza di separazione tra le divisioni marittime per il calcolo degli utili imponibili è una necessità in relazione sia al settore marittimo che ad altri settori.
- (154) La Commissione non comprende neppure l'argomento avanzato dall'*Union Royale des Armateurs Belges*, secondo il quale le imprese che non hanno realizzato una divisione risulterebbero penalizzate⁽³⁸⁾. Le autorità belghe si sono infatti impegnate, con la lettera del 5 settembre 2002, a far sì che una compagnia che effettuasse simultaneamente attività ammissibili ed attività non ammissibili istituisse una separazione contabile. Un impegno siffatto rappresenta, per la Commissione, la garanzia del rispetto del principio della rigida separazione tra le attività ammissibili e le attività non ammissibili. La tesi dell'*Union Royale belga* è quindi inconsistente.
- (155) Premessa dunque la necessità di mantenere la rigida separazione contabile tra attività ammissibili e non ammissibili, la Commissione ritiene incompatibili con il mercato comune le disposizioni dell'articolo 120, paragrafo 2, della legge-programma, in quanto consentono di detrarre dall'imposta determinata in via forfettaria eventuali perdite subite da altre divisioni soggette all'imposizione normale.

5.3.4. Abbattimento fiscale per le navi di meno di 10 anni

- (156) La Commissione ritiene che le autorità belghe vogliono favorire le navi più recenti allo scopo di promuovere una flotta più sicura e più ecologica. Essa nota peraltro che nessuno dei regimi di imposizione forfettaria sulla base del tonnellaggio attuate dagli altri Stati membri ed autorizzati dalla Commissione contiene aliquote specifiche commisurate all'età della nave in questione.
- (157) La Commissione rileva inoltre che, mentre le aliquote nominali istituite dal Belgio consentono di confrontare i livelli di imposizione rispetto ai regimi di altri Stati membri autorizzati in passato dalla Commissione, ciò non avviene quando vengono applicati abbattimenti dell'ordine del 25 % o del 50 % sulle navi più recenti. È evidente che, se venissero attuati sgravi di questa entità, il livello di imposizione in Belgio diventerebbe molto più attraente rispetto ai regimi istituiti in altri Stati membri.

⁽³⁸⁾ Si veda il capitolo 3.1, punto 70.

- (158) La Commissione, nelle sue decisioni precedenti, ha sempre cercato di costringere i regimi di imposizione forfettaria a convergere verso caratteristiche comuni e verso livelli di imposizione molto ravvicinati, come si desume dalla tabella 1. Il fatto che gli orientamenti comunitari non indichino se una discriminazione positiva a favore delle navi più recenti sia o no prospettabile non fa venir meno il potere discrezionale della Commissione di dichiarare quali misure possono creare distorsioni in misura contraria all'interesse comune. Per la Commissione, gli sgravi fiscali istituiti per le navi di età compresa fra 0 e 10 anni sono idonei a spezzare l'equilibrio realizzato fino a questo momento fra gli Stati membri che hanno istituito un regime di imposizione forfettaria. La Commissione ritiene quindi, nell'interesse comune, che non sia opportuno autorizzare determinati regimi di imposizione forfettaria ad allontanarsi troppo dalle caratteristiche dei regimi precedentemente autorizzati e, in particolare, a favorire le navi di più recente costruzione.
- (159) Inoltre, la Commissione ritiene che – per contribuire agli obiettivi stabiliti dagli orientamenti comunitari – non sia necessario preconstituire vantaggi supplementari a favore delle navi più recenti.
- (160) Sulla base delle considerazioni che precedono, la Commissione ritiene che gli abbattimenti previsti dall'articolo 119, paragrafo 2, della legge-programma non siano compatibili con il mercato comune.

5.4. Analisi delle misure che non rientrano nel regime di imposizione forfettaria per il trasporto marittimo

- ##### 5.4.1. Il regime di ammortamento accelerato per le navi non destinate al trasporto marittimo
- (161) La Commissione ricorda in primo luogo che questa misura costituisce effettivamente un aiuto ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato, poiché deroga agli articoli da 61 a 64 del codice belga delle imposte sui redditi del 1992, che disciplinano gli ammortamenti accelerati, ed anche perché offre regole di ammortamento ancora più generose di quelle previste da tali articoli.
- (162) La Commissione rileva che gli orientamenti comunitari non vietano gli ammortamenti accelerati a favore del trasporto marittimo, ma ritiene, invece, che il regime in questione costituisca una misura esistente ai sensi dell'articolo 1, lettera b), del regolamento (CE) n. 659/1999.

(163) La Commissione osserva tuttavia che, al di fuori del trasporto marittimo, la normativa comunitaria applicabile ai vari settori che possono essere interessati da questa riduzione dell'imposta di registro, come la pesca (39) o il trasporto fluviale (40), non consente la concessione di aiuti siffatti.

(164) La Commissione ritiene che la decisione del 19 marzo 2003 che ha avviato il procedimento di indagine formale costituisca parimenti un invito rivolto al Belgio a presentare le proprie osservazioni ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 2, del regolamento (CE) n. 659/1999.

(165) Considerato il vantaggio ingiustificato che il regime belga procura alle navi che non effettuano attività ammissibili, la Commissione ritiene necessario, nel caso in esame, proporre al Belgio opportune misure a norma dell'articolo 18 del regolamento (CE) n. 659/1999. Pertanto, mediante la presente decisione, la Commissione propone al Belgio le seguenti opportune misure: il Belgio abolisce, anteriormente al 30 giugno 2005, la concessione del regime speciale opzionale applicabile agli ammortamenti (articolo 121 della legge-programma) per tutte le navi che non effettuano attività ammissibili. Il Belgio informa la Commissione, prima del 31 dicembre 2004, della sua decisione di conformarsi alle suddette misure utili.

5.4.2. Riduzione dell'imposta di registro per l'iscrizione di ipoteche su naviglio non destinato al trasporto marittimo

(166) Come nel caso della misura testé esaminata, la Commissione rileva che, al di fuori del trasporto marittimo, la normativa comunitaria applicabile ai vari settori che possono essere interessati da questa riduzione dell'imposta di registro, come la pesca (41) o il trasporto fluviale, non consente la concessione di tali aiuti.

(167) Se è vero che questi aiuti agli investimenti possono essere accettati alla luce degli orientamenti comunitari, come ha ricordato la Commissione nella decisione del 19 marzo 2003, non altrettanto può darsi per il naviglio non destinato, per sua natura, al trasporto marittimo (rimorchiatori, draghe, naviglio adibito alla navigazione interna). La Commissione ritiene quindi che la riduzione o l'esonero dall'imposta di registro per l'iscrizione di ipoteche su navi non destinate al trasporto marittimo è un aiuto di Stato incompatibile con il mercato comune.

(39) Si vedano le linee direttive per l'esame degli aiuti di Stato nei settori della pesca e dell'acquicoltura (GU C 19 del 20.1.2001, pag. 7).

(40) Cfr. nota 20.

(41) Cfr. nota 39.

5.4.3. Regime di imposizione forfettaria a favore di gestori di navi per conto terzi

(168) La Commissione rileva che nessuna delle parti interessate, ad eccezione dell'*Union Royale des Armateurs Belges*, ha presentato osservazioni in ordine al regime in questione, che pure è oggetto dell'indagine formale avviata il 19 marzo 2003.

(169) La Commissione si è chiesta se i gestori per conto terzi esercitino un'attività di trasporto marittimo. La gestione di navi per conto terzi, in alcuni paesi denominata «ship management», consiste, in Belgio, nel fornire un equipaggio ad una determinata nave e, eventualmente, ad armarla con le apparecchiature prescritte per le attività di trasporto marittimo cui la nave è adibita. Il gestore per conto terzi offre un servizio all'armatore o al proprietario di una nave: infatti, non conclude alcun contratto di trasporto con uno spedizioniere, ragion per cui la sua attività non può essere assimilata ad una prestazione di trasporto.

(170) I nuovi orientamenti comunitari in materia di aiuti di Stato ai trasporti marittimi, pubblicati il 17 gennaio 2004, prevedono che le società che gestiscono navi possano d'ora innanzi beneficiare di un aiuto per le navi alle quali assicurano la gestione dell'equipaggio e il complesso di tutta la gestione tecnica (42). Queste società non possono essere ritenute ammissibili a meno che non si assumano la responsabilità complessiva dell'esercizio della nave e il complesso degli obblighi e responsabilità imposte dal codice ISM (43). La Commissione può quindi autorizzare unicamente gli aiuti ai gestori di navi che possiedono i requisiti prescritti dai nuovi orientamenti comunitari.

(171) Per quanto attiene al livello di tassazione dei gestori di navi per conto terzi, la Commissione prende nota, in base ad alcuni dati forniti dalle autorità belghe che, a parità di tonnellaggio della flotta, un gestore realizza un fatturato molto inferiore a quello di un armatore, se non altro a motivo dei

(42) Si veda in particolare il punto 3.1 dei citati orientamenti comunitari: «Va inoltre precisato che, mentre le società di navigazione basate nella Comunità sono i beneficiari naturali del regime fiscale di cui sopra, anche alcune società di gestione navale con sede nella Comunità sono ammissibili, alle stesse condizioni. Per società di gestione navale si intendono quegli enti che offrono vari tipi di servizi agli armatori, come ad esempio controlli tecnici, reclutamento e formazione dell'equipaggio, gestione dell'equipaggio o gestione della flotta. In alcuni casi, a tali società vengono affidate sia la gestione tecnica che quella degli equipaggi delle navi. In tali casi, essi si comportano da "armatori" classici, per quanto riguarda le operazioni di trasporto. Inoltre, come nel caso dei trasporti marittimi, tale settore subisce attualmente una forte e crescente concorrenza a livello internazionale. È per questo che appare opportuno estendere la possibilità di usufruire di sgravi fiscali anche alla categoria di società di gestione menzionate sopra.»

(43) Il «Codice ISM» è il codice internazionale di gestione della sicurezza delle navi e della prevenzione dell'inquinamento, adottato dall'Organizzazione marittima internazionale (IMO) mediante la risoluzione A.741(18).

costi del capitale che l'armatore deve sostenere e che il gestore invece non sostiene. Secondo l'esempio fornito dalle autorità belghe, i fatturati di un gestore e di un armatore per una nave del tipo VLCC (Very Large Crude Carrier) sono in rapporto di uno a cento. Lo stesso esempio dimostra che, se il gestore fosse soggetto ad un regime di imposizione forfettaria con aliquote identiche a quelle applicabili all'armatore, la sua imposta forfettaria risulterebbe significativamente più elevata di quella che gli verrebbe applicata sotto il regime normale dell'imposta sulle società. La Commissione è del parere che, se questa constatazione potesse essere confortata da uno studio più dettagliato sul rapporto tra i fatturati rispettivi delle due professioni per navi equivalenti, potrebbe effettivamente risultare logico applicare ai gestori aliquote di imposizione ridotte rispetto a quelle applicate agli armatori. In mancanza di uno studio siffatto, la Commissione ritiene che, sulla base delle informazioni di cui dispone attualmente, non è possibile accettare, in questa fase, un rapporto tra aliquote impositive di uno a dieci, sulla base del tonnellaggio, tra armatori e gestori di navi.

(172) Sulla base delle considerazioni che precedono e delle informazioni disponibili, la Commissione ritiene che un regime di imposizione forfettaria istituito a beneficio dei gestori di navi per conto terzi, quando l'imposizione è basata sul tonnellaggio della flotta in gestione, è compatibile con il mercato comune se le aliquote relative al tonnellaggio sono identiche a quelle applicabili alle imprese di trasporto marittimo e se i gestori in questione assicurano simultaneamente la gestione degli equipaggi e la gestione tecnica delle navi, come prescritto dagli orientamenti comunitari pubblicati il 17 gennaio 2004 in materia di aiuti al trasporto marittimo.

6. CONCLUSIONI

(173) In conclusione, la Commissione considera, per quanto attiene al regime di imposizione forfettaria a favore degli armatori quale risulta dalla legge-programma belga del 2 agosto 2002 che:

a) l'introduzione dell'aliquota di 0,05 EUR per ogni 100 tonnellate oltre il limite delle 40 000 tonnellate (articolo 119, paragrafo 1, della legge-programma) è compatibile con il mercato comune, a condizione che le navi interessate siano navi nuove oppure che abbiano battuto bandiera non comunitaria per lo meno durante gli ultimi cinque anni;

b) l'inclusione nel regime di imposizione forfettaria (articolo 115, paragrafo 2, della legge-programma) dei redditi derivanti dalle attività di seguito elencate è incompatibile col mercato comune:

- le attività connesse e temporanee,

— la vendita di prodotti non destinati ad essere consumati a bordo, come gli articoli di lusso, nonché la prestazione di servizi non direttamente connessi al trasporto marittimo, come le scommesse, i giochi da tavola, i casinò e le escursioni per i passeggeri,

— i redditi provenienti dall'investimento a breve termine del capitale di esercizio, se non corrispondono alla remunerazione della tesoreria corrente dell'impresa derivante da attività ammissibili⁽⁴⁴⁾,

— la pubblicità e il marketing, qualora non consistano nella vendita di spazi pubblicitari a bordo delle navi ammissibili,

— l'attività di «shipbrokerage» per conto di navi di terzi,

— l'alienazione di cespiti aziendali che, per loro natura, non sono destinati al trasporto marittimo;

c) è compatibile col mercato comune l'inclusione nel regime di imposizione forfettaria dei redditi provenienti dalle attività di seguito elencate (articolo 115, paragrafo 2, della legge-programma):

— i redditi derivanti da investimenti a breve termine del capitale di esercizio, purché consistano nella remunerazione della tesoreria corrente dell'impresa derivante da attività ammissibili⁽⁴⁵⁾,

— la pubblicità e il marketing, purché consistano nella vendita di spazi pubblicitari a bordo delle navi ammissibili,

— l'attività di «shipbrokerage» per conto del proprio naviglio,

— l'alienazione di cespiti aziendali che per loro natura sono destinati al trasporto marittimo;

d) è incompatibile col mercato comune la detrazione dall'imposta determinata forfettariamente sulla base del tonnellaggio delle perdite di altre divisioni dell'impresa che non si siano potute detrarre dagli utili realizzati da altre divisioni della società nell'esercizio contabile in questione (articolo 120, paragrafo 1, della legge-programma);

⁽⁴⁴⁾ Le attività ammissibili sono descritte nella sezione 2.8.2, punti da 66 a 75 della decisione del 19 marzo 2003, nonché al punto 173, lettera c), della presente decisione.

⁽⁴⁵⁾ Cfr. nota 44.

- e) sono incompatibili col mercato comune le aliquote ridotte utilizzate per calcolare l'imposta forfettaria delle navi di meno di 10 anni (articolo 119, paragrafo 2, della legge-programma).
- (174) Per quanto attiene le misure fiscali che non rientrano nel regime di imposizione forfettaria a favore degli armatori, la Commissione considera incompatibili con il mercato comune:
- le disposizioni relative all'ammortamento speciale di cui all'articolo 121 della legge-programma per tutte le navi non adibite ad attività ammissibili,
 - gli sgravi sull'imposta di registro per l'iscrizione delle ipoteche su navi non destinate al trasporto marittimo.
- (175) Sulla mera base delle informazioni di cui dispone, la Commissione non può considerare compatibili con il mercato comune il regime di imposizione forfettaria a favore di gestori di navi per conto terzi, quale contemplato dall'articolo 124 della legge-programma. Tale considerazione potrà eventualmente essere riesaminata in una futura decisione della Commissione sulla base di una nuova notificazione e di informazioni più complete e pertinenti.
- (176) Per contro, la Commissione considera compatibile con il mercato comune il regime di imposizione forfettaria a favore di gestori di navi per conto terzi, con la riserva che le aliquote relative al tonnellaggio siano identiche a quelle applicabili alle imprese di trasporto marittimo e che i gestori di cui trattasi provvedano simultaneamente alla gestione degli equipaggi e alla gestione tecnica delle navi, in conformità delle prescrizioni contenute negli orientamenti comunitari pubblicati il 17 gennaio 2004 in materia di aiuti al trasporto marittimo.
- (177) La presente decisione è immediatamente esecutiva, anche per quanto attiene al recupero degli eventuali aiuti individuali concessi illegalmente, ferma restando la possibilità che tali aiuti non configuri aiuti di Stato in quanto non possiedano i quattro requisiti di cui all'articolo 87, paragrafo 1, del trattato ovvero vengano considerati aiuti compatibili con il mercato comune in considerazione delle loro peculiari caratteristiche,

HA ADOTTATO LA PRESENTE DECISIONE:

Articolo 1

Le misure fiscali contenute nella legge-programma belga del 2 agosto 2002, nei confronti delle quali la Commissione aveva avviato il procedimento di indagine formale con decisione del 19 marzo 2003, costituiscono aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato.

Articolo 2

L'introduzione, nel regime di imposizione forfettaria a favore degli armatori, di un'aliquota fiscale ridotta a 0,05 EUR per ogni 100 tonnellate al di là delle 40 000 tonnellate è compatibile con il mercato comune, a condizione che le navi di oltre 40 000 tonnellate interessate dall'applicazione di tale aliquota ridotta siano navi nuove ovvero siano state immatricolate sotto la bandiera di un paese terzo durante i cinque anni che hanno preceduto il loro ingresso nel regime di imposizione forfettaria.

Articolo 3

1. Non sono ammissibili al regime di imposizione forfettaria a favore degli armatori i redditi provenienti dalle attività seguenti:
 - a) le attività connesse e temporanee;
 - b) la vendita di prodotti non destinati ad essere consumati a bordo, come gli articoli di lusso, nonché la prestazione di servizi non direttamente connessi al trasporto marittimo, come le scommesse, i giochi da tavola, i casinò e le escursioni per i passeggeri;
 - c) i redditi provenienti dall'investimento a breve termine del capitale di esercizio, se non corrispondono alla remunerazione della tesoreria corrente dell'impresa derivante da attività ammissibili;
 - d) la pubblicità e il marketing, qualora non consistano nella vendita di spazi pubblicitari a bordo delle navi ammissibili;
 - e) l'attività di «shipbrokerage» per conto di navi di terzi;
 - f) l'alienazione di cespiti aziendali che, per loro natura, non sono destinati al trasporto marittimo.

La loro inclusione nel regime di imposizione forfettaria a favore degli armatori è incompatibile con il mercato comune.

2. Sono ammissibili al regime di imposizione forfettaria a favore degli armatori i redditi provenienti dalle seguenti attività:
 - a) i redditi provenienti da investimenti a breve termine del capitale di esercizio, purché consistano nella remunerazione della tesoreria corrente dell'impresa derivante da attività ammissibili;
 - b) la pubblicità e il marketing, purché consistano nella vendita di spazi pubblicitari a bordo delle navi ammissibili;
 - c) l'attività di «shipbrokerage» per conto del proprio naviglio;
 - d) l'alienazione di cespiti aziendali che per loro natura sono destinati al trasporto marittimo.

La loro inclusione nel regime di imposizione forfettaria a favore degli armatori è compatibile con il mercato comune, fatta salva l'osservanza delle condizioni indicate nel presente paragrafo.

Articolo 4

La detrazione dall'imposta determinata forfettariamente sulla base del tonnellaggio a favore degli armatori delle perdite subite da altre divisioni della società che non sono soggette all'imposta forfettaria è incompatibile con il mercato comune.

Articolo 5

Le riduzioni delle aliquote dell'imposta forfettaria a favore degli armatori per le navi di età inferiori a 10 anni sono incompatibili con il mercato comune.

Articolo 6

L'applicazione del regime dell'ammortamento accelerato alle navi che non sono per loro natura destinate al trasporto marittimo è incompatibile con il mercato comune.

A titolo di opportune misure, si propone al Belgio di abolire il regime speciale opzionale applicabile agli ammortamenti per tutte le navi non destinate per loro natura al trasporto marittimo prima del 30 giugno 2005.

Il Belgio informa la Commissione, prima del 31 dicembre 2004, della propria decisione di conformarsi alle suddette opportune misure.

Articolo 7

La riduzione o l'esonero dal pagamento dell'imposta di registro per l'iscrizione delle ipoteche su navi non destinate per loro natura al trasporto marittimo è incompatibile con il mercato comune.

Articolo 8

Il regime di imposizione forfettaria sulla base del tonnellaggio predisposto a favore dei gestori di navi per conto terzi è compatibile con il mercato comune a condizione che questi ultimi provvedano simultaneamente alla gestione degli equipaggi e alla gestione tecnica delle navi, in conformità delle disposizioni dei vigenti orientamenti comunitari in materia di aiuti al trasporto marittimo ed a condizione che le aliquote relative al tonnellaggio siano identiche a quelle applicabili alle imprese di trasporto marittimo.

Articolo 9

Il Belgio informa la Commissione, entro due mesi decorrenti dalla notificazione della presente decisione, delle misure che ha adottato per rendere la legge-programma del 2 agosto 2002 conforme alla presente decisione e per procedere, ove occorra, al rimborso degli aiuti incompatibili che siano stati illegalmente concessi in applicazione della suddetta legge-programma. L'interesse deve essere calcolato secondo le disposizioni del regolamento (CE) n. 794/2004 della Commissione (⁴⁶), in particolare dei suoi articoli 9, 10 e 11.

Articolo 10

Il Regno del Belgio è destinatario della presente decisione.

Fatto a Bruxelles, il 30 giugno 2004.

Per la Commissione

Loyola DE PALACIO

Vicepresidente

(⁴⁷) GU L 140 del 30.4.2004, pag. 1.