

DECISIONE DELLA COMMISSIONE

del 18 dicembre 2009

sull'aiuto di Stato C 34/07 (ex N 93/06) relativo all'introduzione di un regime d'imposta sul tonnellaggio a favore dei trasporti marittimi internazionali in Polonia

[notificata con il numero C(2009) 10376]

(Il testo in lingua polacca è il solo facente fede)

(Testo rilevante ai fini del SEE)

(2010/213/UE)

LA COMMISSIONE EUROPEA,

visto il trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), in particolare il primo comma dell'articolo 108, paragrafo 2 ⁽¹⁾,

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

dopo aver invitato gli interessati a presentare osservazioni conformemente ai detti articoli ⁽²⁾ e viste le osservazioni trasmesse,

considerando quanto segue:

1. PROCEDIMENTO

- (1) Con lettera del 1° febbraio 2006 ⁽³⁾, la Polonia ha notificato alla Commissione un regime d'imposta sul tonnellaggio. Il caso è stato protocollato con il numero N 93/06.
- (2) Con lettere del 9 marzo, 29 maggio, 14 novembre 2006 e 11 aprile 2007 ⁽⁴⁾, i servizi della Commissione hanno richiesto ulteriori informazioni. Con lettere del 20 aprile, 9 maggio e 6 settembre 2006, 5 gennaio e 8 giugno 2007 ⁽⁵⁾, le autorità polacche hanno dato risposta alla Commissione. Inoltre, in data 19 gennaio 2007 si è svolto un incontro a livello tecnico.
- (3) Con lettera del 12 settembre 2007 ⁽⁶⁾, la Commissione ha informato la Repubblica di Polonia di aver deciso di avviare il procedimento formale di indagine di cui all'articolo 88, paragrafo 2, del trattato CE in relazione all'aiuto (di seguito «decisione di avvio»).
- (4) La Polonia ha presentato le sue osservazioni con lettera del 18 ottobre 2007 ⁽⁷⁾.
- (5) La decisione della Commissione di avviare un procedimento formale di indagine è stata pubblicata nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* ⁽⁸⁾. La Commissione ha invitato gli interessati a presentare osservazioni in merito all'aiuto.

⁽¹⁾ A decorrere dal 1° dicembre 2009 gli articoli 87 e 88 del trattato CE sono diventati rispettivamente gli articoli 107 e 108 del TFUE. Le due serie di disposizioni sono sostanzialmente identiche. Ai fini della presente decisione, i riferimenti agli articoli 107 e 108 del TFUE si intenderanno come riferimenti rispettivamente agli articoli 87 e 88 del trattato CE, se del caso.

⁽²⁾ GU C 300 del 12.12.2007, pag. 22.

⁽³⁾ Protocollata con riferimento TREN(2006) A/12656.

⁽⁴⁾ Riferimenti TREN(2006) D/204393, D/210227, D/223420 e TREN(2007) D/307010.

⁽⁵⁾ Protocollate con i riferimenti TREN(2006) A/19774, A/22657, A/31398 e TREN(2007) A/21073, A/34300.

⁽⁶⁾ Protocollata con riferimento C(2007) 4016.

⁽⁷⁾ Protocollata con riferimento TREN(2007) A/45675.

⁽⁸⁾ Cfr. nota 2.

- (6) La Commissione ha ricevuto le osservazioni di una parte interessata ⁽⁹⁾ e le ha inoltrate alla Polonia, tuttavia questa non si è avvalsa della sua facoltà di replicare a tali osservazioni.

- (7) A seguito di un incontro fra i servizi della Commissione e le autorità polacche in data 14 gennaio 2009, con lettera del 25 febbraio 2009 ⁽¹⁰⁾ le suddette autorità si sono impegnate a modificare il proprio regime d'imposta sul tonnellaggio relativamente a una serie di questioni in merito alle quali la Commissione aveva espresso delle preoccupazioni nella sua decisione di avviare il procedimento formale di indagine. Con lettere del 24 marzo 2009 ⁽¹¹⁾, 26 ottobre 2009 ⁽¹²⁾ e 9 dicembre 2009 ⁽¹³⁾ le autorità polacche hanno presentato ulteriori informazioni.

2. DESCRIZIONE DETTAGLIATA DELL'AIUTO**2.1. Sintesi**

- (8) L'imposta sul tonnellaggio è destinata a sostituire con un importo forfettario calcolato sulla base del tonnellaggio della flotta impiegata l'imposta sulle società o l'imposta sul reddito delle persone fisiche per gli armatori che effettuano trasporti marittimi internazionali. Per trasporti marittimi internazionali si intendono i trasporti fra un porto polacco e un porto estero, fra porti esteri, o fra porti polacchi, ma solo a condizione che il viaggio in questione faccia parte di un viaggio più lungo diretto anche a un porto estero. Le attività relative a rotte esclusivamente all'interno della Polonia (cabotaggio) non sono pertanto soggette all'imposta sul tonnellaggio ai sensi della legge sulla tassazione del tonnellaggio attualmente in vigore.

2.2. Il regime d'imposta sul tonnellaggio

- (9) Il regime d'imposta polacco sul tonnellaggio è stato introdotto con la legge polacca sulla tassazione del tonnellaggio approvata in data 24 agosto 2006 ⁽¹⁴⁾. L'entrata in vigore della legge è prevista per il 1° gennaio 2011 non appena il regime sarà stato approvato dalla Commissione.

⁽⁹⁾ Protocollata con riferimento TREN(2007) A/51337.

⁽¹⁰⁾ Protocollata con riferimento TREN(2009) A/10443.

⁽¹¹⁾ Protocollata con riferimento TREN(2009) A/13527.

⁽¹²⁾ Protocollata con riferimento TREN(2009) A/34359.

⁽¹³⁾ Protocollata con riferimento TREN(2009) A/38744.

⁽¹⁴⁾ *Gazzetta ufficiale polacca (Dziennik Ustaw)* 2006, n. 183, voce 1353.

- (10) La legge sulla tassazione del tonnellaggio permette agli operatori di navi soggetti all'imposta sul tonnellaggio di essere esentati dal pagamento della tassa sugli utili, conformemente alla legge del 31 gennaio 1989 sulla gestione finanziaria delle imprese statali⁽¹⁵⁾ e alla legge del 1° dicembre 1995 sui pagamenti dagli utili conseguiti da società unipersonali dell'erario⁽¹⁶⁾ relativamente alle entrate da attività soggette a tassazione. Gli operatori delle navi hanno il diritto di optare per il regime d'imposta sul tonnellaggio presentando un'apposita dichiarazione, nella quale esprimono la propria opzione a favore di questo tipo di tassazione.
- (11) L'articolo 5 della legge sulla tassazione del tonnellaggio prevede che per ciascuna nave soggetta all'imposta sul tonnellaggio gli utili imponibili connessi alle attività ammissibili sono fissati forfettariamente in funzione della stazza netta secondo lo schema sotto riportato, per frazione di 100 tonnellate nette (TN) e per un periodo di 24 ore corrispondente al periodo di attività nel mese interessato di tutte le navi dell'operatore le cui entrate sono soggette a imposta sul tonnellaggio:

Capacità netta della nave	Calcolo dell'entrata forfettaria
Fino a 1 000 TN	L'equivalente di 0,5 EUR per 100 TN
Da 1 001 a 10 000 TN	L'equivalente di 0,35 EUR per 100 TN oltre le 1 000 TN
Da 10 001 a 25 000 TN	L'equivalente di 0,20 EUR per 100 TN oltre le 10 000 TN
Oltre 25 001 TN	L'equivalente di 0,10 EUR per 100 TN oltre le 25 000 TN

- (12) Ai fini del calcolo, la capacità netta della nave viene arrotondata per eccesso o per difetto nel modo seguente: una capacità inferiore a 50 TN viene arrotondata per difetto, mentre una capacità di 50 TN o superiore viene arrotondata per eccesso alle 100 TN superiori.
- (13) L'importo dell'imposta sul tonnellaggio è calcolato in base all'imponibile, al quale viene applicata un'aliquota del 19 %.
- (14) L'importo dell'imposta sul tonnellaggio verrà calcolato in EUR e versato in PLN al tasso di cambio medio pubblicato dalla Banca nazionale polacca l'ultimo giorno del mese relativamente al quale l'imposta sul tonnellaggio è dovuta. L'importo dell'imposta sul tonnellaggio da versare viene calcolato senza portare in detrazione nessuno fra i costi sostenuti per la produzione di tali entrate.
- (15) Ai sensi dell'articolo 8 della legge sulla tassazione del tonnellaggio, le entrate derivanti dalla vendita di una nave ammissibile da parte di una società soggetta al regime d'imposta sul tonnellaggio saranno considerate al di fuori del gettito proveniente dall'imposta sul tonnellaggio e verranno tassate applicando un'aliquota forfettaria del 15 %, laddove tali entrate non vengano utilizzate per intero per l'acquisto, la riparazione, l'ammodernamento e l'adattamento di un'altra nave entro i tre anni successivi alla vendita.

- (16) I soggetti singoli o i soci di società di persone ammissibili al regime d'imposta sul reddito delle persone fisiche avevano diritto alla detrazione dell'importo dei contributi alla cassa malattia dall'importo dell'imposta sul tonnellaggio da loro versata direttamente nel corso del rispettivo anno fiscale⁽¹⁷⁾ (articolo 6 della legge sulla tassazione del tonnellaggio), nonché l'ammontare dei contributi previdenziali versati durante il rispettivo esercizio fiscale⁽¹⁸⁾ dalla base imponibile su cui viene calcolata l'imposta sul tonnellaggio (articolo 4, paragrafo 3, della legge sulla tassazione del tonnellaggio).
- (17) Con lettera del 25 febbraio 2009 le autorità polacche si sono impegnate a escludere dalla legge sulla tassazione del tonnellaggio la possibilità di portare in detrazione i contributi previdenziali e alla cassa malattia nel caso in cui l'armatore una persona fisica o una persona fisica che è socio di società di persone⁽¹⁹⁾. Le suddette possibilità di detrazione non saranno pertanto applicate e verrà applicato lo stesso metodo di calcolo della base imponibile dell'imposta sul tonnellaggio e dell'importo della relativa imposta da versare per tutte le imprese soggette al pagamento dell'imposta sul tonnellaggio.

2.3. Criteri di ammissibilità

2.3.1. Navi ammissibili

- (18) Solo le navi utilizzate per la navigazione marittima elencate nel registro marittimo polacco sono ammissibili al regime d'imposta sul tonnellaggio. Per nave ammissibile si intende pertanto la nave battente bandiera polacca e impegnata in attività di trasporto marittimo internazionale che soddisfi tutti i requisiti previsti per la navigazione marittima. Per essere autorizzata al trasporto marittimo la nave necessita dell'apposita certificazione ai sensi della convenzione internazionale del bordo libero o della convenzione per la salvaguardia della vita umana in mare (di seguito «convenzione SOLAS») ⁽²⁰⁾.

2.3.2. Attività ammissibili

- (19) Le attività soggette all'imposta sul tonnellaggio sono le seguenti ⁽²¹⁾:
- i) trasporto merci e/o passeggeri;
 - ii) operazioni di salvataggio marittimo;
 - iii) rimorchio marittimo, a condizione che almeno il 50 % delle entrate provenienti dalle attività effettivamente svolte dal rimorchiatore nel corso di un anno fiscale si riferisca allo svolgimento di attività di trasporto marittimo e non ad attività di rimorchio in entrata o in uscita da un porto;

⁽¹⁷⁾ Definizione della legge del 27 agosto 2004 sui servizi sanitari finanziati con fondi pubblici; Gazzetta ufficiale polacca n. 210, voce 2135, e successive modifiche.

⁽¹⁸⁾ Definizione della legge sul sistema di previdenza sociale del 13 ottobre 1998; Gazzetta ufficiale polacca 2007, n. 11, voce 74, e successive modifiche.

⁽¹⁹⁾ Cfr. articolo 4, paragrafi da 3 a 5, articolo 6 e articolo 12, paragrafo 3, della legge.

⁽²⁰⁾ La convenzione SOLAS è stata adottata dall'Organizzazione marittima internazionale (IMO) a Londra il 1° novembre 1974 (recepita in Polonia, Gazzetta ufficiale polacca, n. 61, voci 318 e 319) insieme al protocollo della stessa convenzione, sottoscritto a Londra in data 17 febbraio 1978 (recepita in Polonia, Gazzetta ufficiale polacca 1984, n. 61, voci 320 e 321, e 1986, n. 35, voce 177).

⁽²¹⁾ Articolo 3.1 della legge sulla tassazione del tonnellaggio.

⁽¹⁵⁾ Gazzetta ufficiale polacca 1992, n. 6, voce 27, e successive modifiche.

⁽¹⁶⁾ Gazzetta ufficiale polacca, n. 154, voce 792.

iv) dragaggio, a condizione che almeno il 50 % delle entrate provenienti dalle attività effettivamente svolte dalla draga nel corso di un anno fiscale si riferisca ad attività di trasporto in mare dei materiali.

(20) Con lettera del 25 febbraio 2009, le autorità polacche si sono impegnate a modificare la terza e la quarta disposizione precedenti⁽²²⁾ introducendo il criterio in base al quale, ai fini dell'assoggettamento al regime d'imposta sul tonnelloaggio delle attività di rimorchio e dragaggio, almeno il 50 % del tempo di servizio annuo di ciascun rimorchiatore o draga nel corso di un anno fiscale deve costituire attività di trasporto marittimo.

(21) Inoltre, l'articolo 3, paragrafo 2, della legge sulla tassazione del tonnelloaggio prevede attività accessorie soggette all'imposta sul tonnelloaggio a condizione che tali attività siano legate all'erogazione dei servizi ammissibili sopra descritti.

(22) L'articolo 3, paragrafo 3, della legge sulla tassazione del tonnelloaggio indica una serie di attività che non sono mai ammissibili al regime d'imposta sul tonnelloaggio, ad esempio l'esplorazione dei fondali marini, la pesca, le attività di costruzione, i lavori sottomarini, ecc.

2.3.3. Imprese ammissibili

(23) Le società ammissibili comprendono operatori che soddisfano determinati criteri.

(24) Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 3, della legge sulla tassazione del tonnelloaggio un operatore è definito nel modo seguente: i) un privato (persona fisica) o una persona giuridica che abbia rispettivamente la propria residenza, sede o amministrazione nel territorio polacco; ii) un socio di società di diritto civile, registrata, in accomandita semplice o in accomandita per azioni avente la propria sede, amministrazione centrale o residenza nel territorio polacco; o iii) un imprenditore straniero/un'impresa straniera ai sensi della legge polacca del 2 luglio 2004 sulla libertà di esercitare un'attività economica⁽²³⁾, che svolge in Polonia attività soggette all'imposta sul tonnelloaggio⁽²⁴⁾; e che soddisfi almeno una delle condizioni seguenti:

— svolga direttamente attività di navigazione utilizzando navi marittime di sua proprietà o di proprietà di altri e sia in possesso di un documento di conformità in corso di validità⁽²⁵⁾,

— sia l'armatore di una nave ma non svolga personalmente attività di navigazione utilizzando la nave di sua proprietà o quella di altri,

— gestisca la nave di altri, a nome e per conto di tali soggetti e su base contrattuale, e sia in possesso di un documento di conformità in corso di validità⁽²⁶⁾.

(25) In riferimento all'ultima condizione (gestione di navi), con lettera dell'8 giugno 2007 le autorità polacche si sono impegnate a permettere alle società di gestione di poter beneficiare del regime d'imposta sul tonnelloaggio solo a condizione che tali società assicurino contemporaneamente la gestione degli equipaggi e la gestione tecnica delle navi.

(26) Inoltre, con lettera del 26 ottobre 2009⁽²⁷⁾ le autorità polacche hanno chiarito che le società di gestione delle navi soddisfano tutti i requisiti contenuti nella comunicazione della Commissione che fornisce orientamenti sull'aiuto di Stato alle società di gestione delle navi (di seguito «Orientamenti in materia di gestione delle navi») ⁽²⁸⁾.

(27) In particolare, per quanto attiene ai requisiti posti dagli orientamenti in materia di gestione delle navi secondo i quali le società di gestione delle navi sono tenute a contribuire all'economia e all'occupazione nell'Unione europea (sezione 5.1) e deve sussistere un legame economico fra le navi gestite e l'Unione (sezione 5.2), le autorità polacche si sono impegnate a far sì che la legge polacca sulla tassazione del tonnelloaggio preveda che la gestione delle navi sia effettuata nel territorio dell'Unione europea e che nell'espletamento delle attività a terra o a bordo vengano impiegati prevalentemente cittadini comunitari. Inoltre, le attività di gestione di navi non battenti bandiera di uno Stato dell'Unione europea sono escluse dai benefici del regime d'imposta sul tonnelloaggio.

(28) Relativamente al requisito di conformità con gli standard internazionali ed europei previsti dalla sezione 5.3 degli orientamenti in materia di gestione delle navi, le autorità polacche hanno chiarito che la Polonia è membro dell'Organizzazione marittima internazionale e in qualità di Stato membro dell'UE soddisfa tutti gli standard internazionali ed europei⁽²⁹⁾. Una serie di atti normativi nazionali assicurano la conformità di armatori, gestori navali e altre società ai requisiti internazionali⁽³⁰⁾, la cui applicazione è assicurata e controllata dalle relative autorità pubbliche.

(29) Per quanto attiene al requisito di battere bandiera (flag link) per i gestori di navi, previsto dalla sezione 5.4 degli orientamenti in materia di gestione delle navi, le autorità polacche hanno evidenziato che l'obbligo stringente di battere bandiera polacca in capo agli armatori si applica interamente anche ai gestori di navi.

⁽²²⁾ Contenuto nell'articolo 3, paragrafo 1, secondo e terzo trattino, della legge sulla tassazione del tonnelloaggio.

⁽²³⁾ Gazzetta ufficiale polacca n. 173, voce 1807, e successive modifiche.

⁽²⁴⁾ Cfr. sezione 2.3.2. precedente.

⁽²⁵⁾ Il documento di conformità viene rilasciato ai sensi della convenzione SOLAS a quegli operatori che soddisfano i requisiti del Codice internazionale di gestione della sicurezza delle navi e della prevenzione dell'inquinamento (di seguito «Codice ISM»). Il codice ISM è stato adottato dall'IMO attraverso la risoluzione A.741(18) (applicata in Polonia, Gazzetta ufficiale del ministro delle infrastrutture, 2005, n. 4, voce 28).

⁽²⁶⁾ Cfr. nota 25.

⁽²⁷⁾ Protocollata con riferimento TREN(2009) A/34359.

⁽²⁸⁾ GU C 132 del 11.6.2009, pag. 6.

⁽²⁹⁾ In particolare, la Polonia è uno Stato parte contraente delle convenzioni SOLAS, MARPOL e STCW e di tutte le modifiche relative.

⁽³⁰⁾ In particolare, la legge in materia di sicurezza in mare del 2000 (e relative modifiche), la legge sulla prevenzione dell'inquinamento da navi del 1995 (e relative modifiche), la legge sui mezzi nautici del 2004, la legge in materia di occupazione sulle navi mercantili del 1991 (e relative modifiche), la legge sul codice marittimo del 2001 (e relative modifiche).

- (30) Per quanto riguarda le specifiche esigenze di formazione e sociali previste dalla sezione 6 degli orientamenti in materia di gestione delle navi, con lettera del 9 dicembre 2009 ⁽³¹⁾ le autorità polacche si sono impegnate a richiedere a ogni datore di lavoro dei marittimi, sia armatore che società di gestione delle navi, di osservare le specifiche disposizioni della convenzione sul lavoro marittimo del 2006 ⁽³²⁾ ⁽³³⁾ dal momento di entrata in vigore del sistema d'imposta sul tonnellaggio.

2.3.4. Gestione strategica e tecnica

- (31) Secondo il punto 33 della decisione di avvio del procedimento, in merito alla gestione strategica è a conoscenza della Commissione il fatto che «una società soggetta al regime d'imposta sul tonnellaggio deve prendere le proprie decisioni relativamente a spese in conto capitale e cessioni significative in Polonia. Nella valutazione di tali questioni, le autorità polacche sono tenute a considerare la mole di lavoro svolto da personale che ha sede al di fuori della Polonia sotto la direzione di personale stanziato in Polonia e con l'obbligo di riferire direttamente a quest'ultimo. Nel valutare se la funzione strategica viene svolta in Polonia è altresì importante considerare dove è ubicata la sede principale, compresa quella dei dirigenti con incarichi di responsabilità, e il luogo in cui vengono prese le decisioni del consiglio di amministrazione e del consiglio operativo».
- (32) Per quanto attiene alla gestione commerciale, al punto 34 della decisione di avvio del procedimento la Commissione ha evidenziato che «le autorità tributarie provvederanno a verificare che vengano espletate in Polonia le attività di pianificazione delle rotte, registrazione delle prenotazioni per il trasporto di passeggeri o merci, approvvigionamento e mense delle navi, gestione e formazione del personale, gestione tecnica delle navi, compresa l'assunzione di decisioni relative alla riparazione e manutenzione delle stesse. Sono rilevanti anche le attività di manutenzione delle strutture di supporto, ad esempio centri di formazione, terminali, ecc., in Polonia e la misura in cui gli uffici o le sedi all'estero siano diretti da personale stanziato in Polonia. Il fatto che una nave batta bandiera polacca o sia classificata, assicurata o finanziata in Polonia è un ulteriore elemento importante per gli indicatori precedentemente esposti. In ogni caso, tuttavia, è necessario superare positivamente entrambe le parti del controllo, sia quella concernente la gestione strategica, sia quella relativa alla gestione commerciale».
- (33) In seguito alla decisione di avvio del procedimento le autorità polacche hanno puntualizzato che i requisiti posti dai punti 33 e 34 di tale decisione non sono corretti e che in effetti la legge sulla tassazione del tonnellaggio sull'ammissibilità degli operatori al relativo regime d'imposta pone condizioni alternative e non cumulative. Di fatto, l'articolo 2, paragrafo 3, lettere a) e b), della legge sulla tassazione del tonnellaggio prevede che per opera-

tore (ovvero una persona soggetta all'imposta sul tonnellaggio a condizione che le sue attività siano soggette a tale imposta) si debba intendere una «una persona fisica o giuridica, un socio di società di diritto civile, registrata, in accomandita semplice o in accomandita per azioni che abbia rispettivamente la propria residenza, sede o consiglio di amministrazione in Polonia». In altri termini, è necessario che sia soddisfatta una delle seguenti condizioni: i) tutte le decisioni chiave (comprese le decisioni relative alla gestione commerciale e strategica) debbono essere assunte in Polonia, o ii) la sede principale, o iii) il personale con incarichi di responsabilità debbono essere in Polonia.

- (34) Le autorità polacche hanno inoltre spiegato che l'articolo 2, paragrafo 3, lettera c), della legge sulla tassazione del tonnellaggio stabilisce che l'operatore può anche essere un imprenditore straniero ⁽³⁴⁾ che espleti in Polonia attività soggette all'imposta sul tonnellaggio. Pertanto, ai fini del sistema d'imposta polacco sul tonnellaggio non vi sono limiti alle società a operare esclusivamente dalla Polonia, ma tali società possono avere sedi anche in altri Stati membri dell'UE/del SEE.

2.3.5. Impiego di navi noleggiate a tempo determinato

- (35) In seguito alla decisione di avvio della procedura le autorità polacche hanno puntualizzato che ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 3, lettere a), b) e c) della legge sulla tassazione del tonnellaggio non possono beneficiare del regime d'imposta sul tonnellaggio quelle società la cui attività è limitata al noleggio a tempo determinato di navi a tempo o a viaggio. Ne consegue che sono soggetti all'imposta sul tonnellaggio solo gli armatori, gli operatori che fanno ricorso al noleggio a tempo determinato di navi a scafo nudo o gli amministratori.

2.3.6. Misure di isolamento

- (36) La legge sulla tassazione del tonnellaggio prevede una serie di misure di isolamento volte a prevenire un effetto diffusivo sulle attività non ammissibili in Polonia o in altri paesi. Tali misure di isolamento hanno lo scopo di evitare che attività non qualificanti possano godere dei benefici derivanti dal regime d'imposta sul tonnellaggio ⁽³⁵⁾.

2.3.7. Opzione «tutto o niente»

- (37) Secondo gli articoli 3 e 4 della legge sulla tassazione del tonnellaggio, gli armatori ammissibili sono tenuti ad assoggettare all'imposta sul tonnellaggio tutte le navi ammissibili e le attività ammissibili espletate a bordo di tali navi. Il ricorso selettivo al regime d'imposta sul tonnellaggio (cherry picking) va pertanto completamente escluso.
- (38) Ciò si applica anche ai gruppi societari. Tutte le società ammissibili che siano soggetti contribuenti in Polonia e facciano parte di un gruppo devono aderire al regime d'imposta sul tonnellaggio per tutte le attività ammissibili che espletano, non appena una società dello stesso gruppo opti per tale regime.

⁽³¹⁾ Protocollata con riferimento TREN(2009) A/38744.

⁽³²⁾ Recepimento all'interno del diritto dell'Unione europea con direttiva del Consiglio 2009/13/CE del 16 febbraio 2009 in applicazione dell'accordo sottoscritto dall'Associazione degli armatori della Comunità europea (ECSA) e dalla Federazione dei lavoratori europei dei trasporti (ETF) sulla convenzione sul lavoro marittimo del 2006, e recante modifica della direttiva 1999/63/CE (GU L 124 del 20.5.2009, pag. 30).

⁽³³⁾ Tale condizione verrà introdotta in un regolamento interno di attuazione della legge sulla tassazione del tonnellaggio.

⁽³⁴⁾ Nell'ambito del significato delle disposizioni della legge polacca del 2 luglio 2004 sulla libertà di esercizio di un'attività economica, Gazzetta ufficiale polacca n. 173, voce 1807, e successive modifiche.

⁽³⁵⁾ Cfr. sezioni da 2.7.4 a 2.7.9 della decisione di avvio della procedura.

- (39) Ai sensi dell'articolo 11 della legge sulla tassazione del tonnelloaggio, in caso di fusione delle attività di diversi armatori, laddove almeno uno di essi sia soggetto all'imposta sul tonnelloaggio, o in caso di acquisizione di altre società di armatori da parte di una società soggetta all'imposta sul tonnelloaggio, la società di navigazione di nuova costituzione sarà soggetta all'imposta sul tonnelloaggio relativamente a tutta la flotta aggregata ammissibile.
- (40) Inoltre, in caso di cessazione delle attività soggette all'imposta sul tonnelloaggio da parte di una società, la legge sulla tassazione del tonnelloaggio prevede l'impossibilità a optare nuovamente per il regime d'imposta sul tonnelloaggio per una durata di almeno tre anni fiscali a decorrere dalla fine dell'anno civile nel corso del quale l'operatore ha sospeso le attività o deciso di abbandonare il regime d'imposta sul tonnelloaggio.
- (41) Inoltre, le società assoggettate al regime d'imposta sul tonnelloaggio sono escluse per un certo periodo di tempo dalla possibilità di decidere di rifiutare tale regime. Questo periodo, cosiddetto «periodo d'imposta sul tonnelloaggio», è volto a prevenire che gli armatori alternino periodi nei quali sono assoggettati all'imposta sul tonnelloaggio a periodi in cui sono assoggettati al regime d'imposta sulle società a seconda del livello di debiti e utili delle proprie società. Il periodo d'imposta sul tonnelloaggio è attualmente di 5 anni secondo quanto stabilito dall'articolo 10 della legge sulla tassazione del tonnelloaggio.
- (42) Tuttavia, con lettera del 23 febbraio 2009 le autorità polacche si sono impegnate a modificare tale legge e a prorogare il periodo in questione a 10 anni. Pertanto, quando una società opta per il regime d'imposta sul tonnelloaggio è tenuta ad aderire al regime di tassazione relativo per almeno 10 anni.

2.4. Obbligo di battere bandiera (*flag link*)

- (43) Il regime d'imposta polacco sul tonnelloaggio prevede un obbligo esplicito di battere bandiera (*flag link*), ovvero un requisito in base al quale sono soggette all'imposta sul tonnelloaggio solo le navi registrate nel registro marittimo polacco.

2.5. Durata del regime

- (44) Con lettera del 13 aprile 2006, le autorità polacche hanno espresso il proprio impegno a limitare la durata del regime d'imposta sul tonnelloaggio proposto a 10 anni e a comunicare nuovamente ogni proroga o rinnovo di tale regime successivamente a questo periodo di 10 anni. Inoltre, con lettera del 9 dicembre 2009 hanno indicato che il regime d'imposta sul tonnelloaggio entrerà in vigore il 1° gennaio 2011.

2.6. Possibile sovrapposizione con altri regimi

- (45) Sulla base delle informazioni a disposizione della Commissione, non esiste al momento alcun regime di aiuti a favore dei trasporti marittimi in Polonia.

2.7. Attività di relazione annuale

- (46) Nella loro notifica le autorità polacche si sono impegnate a presentare alla Commissione relazioni annuali sulla si-

tuazione concernente i cambiamenti alla flotta polacca registrata e all'occupazione dei marittimi di tale flotta, insieme al numero di società o gruppi soggetti all'imposta sul tonnelloaggio.

3. MOTIVAZIONI PER L'AVVIO DEL PROCEDIMENTO D'INDAGINE

- (47) Nella decisione di avvio del procedimento la Commissione ha espresso delle preoccupazioni per quanto attiene alle cinque caratteristiche seguenti del regime d'imposta polacco sul tonnelloaggio e alla relativa compatibilità con il mercato interno:

- il fatto che il regime abbia consentito alle persone fisiche di beneficiare dell'imposta sul tonnelloaggio e che il regime abbia consentito a persone fisiche o giuridiche soggette all'imposta sul reddito delle persone fisiche che hanno optato per il regime d'imposta sul tonnelloaggio di detrarre i contributi previdenziali e alla cassa malattia rispettivamente dalla propria imposta sul tonnelloaggio e dalla base imponibile di tale imposta,
- l'assoggettamento al regime d'imposta sul tonnelloaggio di rimorchiatori e draghe, laddove i servizi di trasporto marittimo forniti da tali imbarcazioni equipollono a meno della metà del loro tempo operativo nel corso di un anno fiscale,
- la possibilità per un armatore di assoggettare all'imposta sul tonnelloaggio navi per le quali la società non assicura contemporaneamente, per proprio conto o per conto di un soggetto terzo, le tre funzioni seguenti: gestione commerciale e tecnica delle navi e gestione degli equipaggi, al di sopra di un tonnelloaggio quattro volte superiore al tonnelloaggio delle navi per le quali le tre funzioni sono assicurate,
- i requisiti relativi alla gestione strategica e tecnica secondo cui tutte le decisioni chiave vengono realmente prese in Polonia e tutto il personale con incarichi di responsabilità, la sede principale e il consiglio di amministrazione si trovano in Polonia, che potrebbero comportare una discriminazione de facto e limitare la libertà di stabilimento di armatori provenienti da un altro Stato membro,
- il fatto che le società soggette all'imposta sul tonnelloaggio potrebbero decidere di abbandonare il regime d'imposta sul tonnelloaggio già 5 anni dopo averlo scelto.

4. COMMENTI DELLA POLONIA

- (48) In seguito all'adozione della decisione di avviare il procedimento formale d'indagine, le autorità polacche hanno presentato una serie di chiarimenti in merito ai fatti descritti nella decisione di avvio. Tali chiarimenti sono stati debitamente illustrati nel capitolo 2 della presente decisione e non verranno pertanto ripetuti qui di seguito. I commenti sottostanti si riferiscono esclusivamente alle preoccupazioni sollevate dalla Commissione nella decisione di avvio del procedimento.

Ammissibilità di persone fisiche al regime d'imposta sul tonnellaggio; detrazione in caso di persone fisiche soggette all'imposta sul tonnellaggio dei contributi alla cassa sanità e dei contributi previdenziali rispettivamente dall'imposta sul tonnellaggio da esse dovuta e dalla base imponibile

- (49) Nella decisione di avviare il procedimento formale d'indagine la Commissione ha sollevato la questione relativa alla possibilità di assoggettare al regime d'imposta sul tonnellaggio anche le persone fisiche. La Polonia ha affermato che il mancato assoggettamento delle persone fisiche al regime d'imposta sul tonnellaggio comporterebbe l'incompatibilità della legge sulla tassazione del tonnellaggio con la costituzione polacca, che assicura parità di trattamento a tutti i soggetti da parte delle autorità pubbliche. Inoltre, la legislazione polacca non preclude agli individui che non siano persone giuridiche la possibilità di svolgere attività di trasporto marittimo, con la conseguente possibilità anche per le persone fisiche di essere armatori.
- (50) Relativamente alla questione legata all'eventuale compatibilità con il mercato interno della possibilità di portare in detrazione i contributi previdenziali e i contributi alla cassa malattia rispettivamente dall'importo e dalla base imponibile dell'imposta sul tonnellaggio, le autorità polacche hanno chiarito che la detraibilità è consentita solo alle persone fisiche. Hanno altresì considerato che una tale riduzione è dovuta al fatto che i contributi previdenziali e alla cassa malattia vengono compensati dal regime d'imposta sul reddito delle persone fisiche. Per richiedere le detrazioni non è rilevante se l'imposta sul reddito si basi sul reddito o sul fatturato. Possono portare in detrazione i contributi previdenziali e alla cassa malattia anche quei contribuenti che hanno optato per il versamento di una cifra forfettaria relativamente all'imposta sul reddito di registro, in base alla quale il fatturato è soggetto a tassazione. Hanno altresì affermato che il fatto che l'imposta sul tonnellaggio non sia pagata in base al reddito effettivo non dovrebbe costituire una motivazione sufficiente a decidere in merito all'impossibilità di detrarre i contributi previdenziali e alla cassa malattia rispettivamente dalla base imponibile e dall'imposta.
- (51) Inoltre, le autorità polacche hanno sostenuto che privare gli armatori, che sono persone fisiche, della possibilità di detrarre i contributi previdenziali e alla cassa malattia rispettivamente dalla base imponibile dell'imposta sul tonnellaggio e dall'imposta stessa comporterebbe una differenziazione per quanto attiene alla posizione giuridica e fiscale degli armatori, legata alla circostanza che tali soggetti possono generare altro reddito, ad esempio da rapporti di assunzione o occupazione, al di là dell'espletamento di attività soggette all'imposta sul tonnellaggio.
- (52) Le autorità polacche hanno altresì chiarito che il sistema di detrazioni riguarda solamente i soggetti che svolgono attività ammissibili, e non i marittimi da questi assunti.
- (53) Tuttavia, come indicato al considerando 17 della presente decisione, con lettera del 25 febbraio 2009 le autorità polacche si sono impegnate a modificare il proprio regime d'imposta sul tonnellaggio eliminando dalla legge sulla tassazione del tonnellaggio la possibilità di detrarre i contributi previdenziali e alla cassa malattia nel caso in

cui l'armatore è persona fisica o socio di società di diritto civile (ad esempio, articoli 4, paragrafi da 3 a 5, articolo 6 e articolo 12, paragrafo 3, della legge).

Ammissibilità delle attività di dragaggio e rimorchio

- (54) In merito alla valutazione preliminare della Commissione secondo cui l'ammissibilità delle attività di dragaggio e rimorchio debba basarsi sul tempo di servizio di un dato rimorchiatore o di una determinata draga durante l'anno fiscale di riferimento e non sul livello di reddito generato, le autorità polacche hanno sostenuto che collegare il tempo di servizio alla possibilità di assoggettare una data attività all'imposta sul tonnellaggio non sempre riflette l'utilizzo di tale attività nel corso dell'anno.
- (55) È opinione delle autorità polacche che sarebbe più appropriato mantenere la soluzione attuale, ovvero fare riferimento al volume della quota derivante da attività assoggettate all'imposta sul tonnellaggio rispetto al totale delle entrate, poiché in tali casi è possibile verificare i dati registrati nella contabilità del contribuente. Le autorità polacche hanno affermato che una soluzione di questo tipo è più semplice da controllare sia da parte del contribuente che delle autorità tributarie e che questo dovrebbe consentire di eliminare il ricorso non autorizzato all'imposta sul tonnellaggio per coprire questo tipo di attività nei casi in cui i requisiti previsti non sono soddisfatti.
- (56) Tuttavia, come evidenziato al considerando 20 della presente decisione, in risposta alle preoccupazioni sollevate dalla Commissione nella decisione di avviare un procedimento formale di indagine con lettera del 25 febbraio 2009 le autorità polacche si sono impegnate a modificare il proprio regime d'imposta sul tonnellaggio introducendo il criterio secondo cui, ai fini dell'assoggettamento al regime relativo delle attività di rimorchio e dragaggio, almeno il 50 % del tempo di servizio annuale di ciascun rimorchiatore o di ciascuna draga nel corso di un anno fiscale debba consistere in attività di trasporto marittimo.

Ammissibilità al regime d'imposta sul tonnellaggio della gestione tecnica e della gestione degli equipaggi, nonché del noleggio a tempo determinato di navi a tempo o a viaggio

- (57) Nella sua decisione di avviare un procedimento formale di indagine la Commissione ha chiarito che vanno assoggettate al regime d'imposta sul tonnellaggio solo quelle navi in relazione alle quali l'armatore assicura la gestione dell'equipaggio e la gestione tecnica o commerciale della nave, a condizione del fatto che il tonnellaggio di tali navi non sia quattro volte superiore al tonnellaggio delle navi per le quali l'armatore espleta contemporaneamente le seguenti tre funzioni: gestione tecnica della nave, gestione dell'equipaggio e gestione commerciale. Le autorità polacche hanno affermato di aver concepito il proprio regime di imposta sul tonnellaggio sulla base degli orientamenti comunitari in materia di aiuti di stato ai trasporti marittimi⁽³⁶⁾ (di seguito «Orientamenti»); tali orientamenti non contengono condizioni talmente dettagliate

⁽³⁶⁾ GU C 13 del 17.1.2004, pag. 3.

da doverle inserire nelle disposizioni della legge sulla tassazione del tonnello.

- (58) In materia di navi noleggiate a tempo determinato a tempo o a viaggio, come è evidenziato al considerando 35 della presente decisione le autorità polacche hanno chiarito che tali navi non sono ammissibili al regime d'imposta sul tonnello.

Requisiti relativi alla gestione strategica e commerciale

- (59) Per quanto attiene ai requisiti descritti nella decisione di avvio del procedimento relativi alla gestione strategica e tecnica, che prevedono che tutte le decisioni chiave debbano essere effettivamente prese in Polonia e che il personale con incarichi di responsabilità, la sede e il consiglio di amministrazione ed esecutivo debbano essere in Polonia, le autorità polacche hanno affermato che tali requisiti non derivano dalle disposizioni della legge sulla tassazione del tonnello. Secondo la Polonia, le disposizioni della legge sulla tassazione del tonnello non anticipano la valutazione (ispezione) della gestione strategica e commerciale.
- (60) Ha altresì chiarito che le condizioni relative alla gestione strategica e commerciale sono alternative e non cumulative. In altri termini, è necessario che sia soddisfatta una delle seguenti tre condizioni: i) tutte le decisioni chiave (comprese le decisioni relative alla gestione commerciale e strategica) debbono essere assunte in Polonia, o ii) la sede principale, o iii) il personale con incarichi di responsabilità debbono essere in Polonia.
- (61) Pertanto, secondo le autorità polacche, ai fini del sistema d'imposta polacco sul tonnello non sono stati posti limiti alle società a operare esclusivamente dalla Polonia, ma tali società possono avere sedi anche in altri Stati membri dell'UE/del SEE.
- (62) In materia di libertà di stabilimento, le autorità polacche hanno spiegato che l'armatore può essere anche un imprenditore straniero⁽³⁷⁾ che svolga in Polonia attività ammissibili al regime d'imposta sul tonnello. Hanno di fatto sostenuto che è possibile registrare nel registro navale polacco una nave di proprietà di un cittadino di uno Stato membro dell'Unione europea o di una persona giuridica con sede in uno Stato membro dell'Unione europea, come pure una nave che soddisfi i seguenti requisiti:
- è di proprietà per almeno il 50 % di un cittadino di uno Stato membro o di una persona giuridica con sede sociale in uno Stato membro, a condizione che l'armatore della nave abbia la residenza o la sede del suo stabilimento o della sua filiale principale in uno Stato membro (può essere iscritto nel registro navale polacco e nel registro navale permanente su richiesta di tutti i comproprietari),
 - è di proprietà di un'associazione di capitale con sede sociale all'estero, nella quale il cittadino di uno Stato membro o la persona giuridica la cui sede sociale sia in uno Stato membro dell'Unione europea abbia una quota di capitale, a condizione che l'armatore della

nave abbia la residenza o la sede del suo stabilimento o della sua filiale principale in uno Stato membro (può essere iscritto nel registro navale polacco e nel registro navale permanente su richiesta dell'armatore).

- (63) Le autorità polacche hanno altresì chiarito che i cittadini stranieri di uno Stato membro o di uno Stato SEE possono avviare e condurre attività economiche secondo gli stessi principi degli imprenditori polacchi. Inoltre, anche i cittadini di paesi che non sono Stati membri UE o Stati SEE possono avviare e condurre attività economiche secondo gli stessi principi dei cittadini polacchi a condizione che siano residenti in Polonia. Inoltre, gli imprenditori stranieri (un soggetto straniero che svolga affari all'estero) possono iniziare delle attività sotto forma di succursali e costituire uffici di rappresentanza in Polonia (ai sensi della legge polacca sulla libertà di attività economica).
- (64) Una succursale è un ramo separato e indipendente da un punto di vista organizzativo delle attività economiche svolte da un imprenditore al di fuori della sua sede o luogo principale di attività. Le autorità polacche hanno sostenuto che non è complicato aprire una succursale da parte di un imprenditore straniero e che non sono previste condizioni particolarmente dettagliate che l'imprenditore deve soddisfare. Per quanto riguarda le rappresentanze, queste possono riguardare esclusivamente le attività di pubblicità e promozione dell'imprenditore straniero.
- (65) In base alle considerazioni precedenti, relative alla valutazione preliminare da parte della Commissione in base alla quale le condizioni per la gestione strategica e commerciale prevista dal regime d'imposta sul tonnello sembra limitare le possibilità di costituzione di filiali e comportare problemi legati a una discriminazione de facto, nonché limitare la libertà di stabilimento, le autorità polacche hanno affermato che una tale conclusione è priva di fondamento e non basata sulla legislazione applicabile.

Opzione «tutto o niente»

- (66) In merito al periodo di assoggettamento al regime di tassazione notificato di 5 anni, le autorità polacche hanno sottolineato che gli orientamenti non stabiliscono condizioni relative a periodi di assoggettamento obbligatorio a determinati regimi fiscali.
- (67) Inoltre, l'introduzione di un periodo d'imposta sul tonnello di 5 anni favorisce la possibilità di raggiungere più velocemente i risultati attesi dall'applicazione dei regolamenti, ad esempio il fatto che navi di proprietà di armatori polacchi tornino a battere bandiera polacca, ovvero bandiera dell'Unione europea.
- (68) La Polonia ha concluso che alla luce dell'impegno in base al quale dopo 10 anni presenterà nuovamente alla Commissione europea il regime d'imposta sul tonnello come regime di aiuti, il prolungamento del periodo d'imposta sul tonnello a 10 anni renderà più difficile analizzare adeguatamente il regime introdotto, laddove tale analisi deve essere svolta prima che la Polonia presenti nuovamente il regime.

⁽³⁷⁾ Nell'ambito del significato delle disposizioni della legge polacca del 2 luglio 2004 sulla libertà di esercizio di un'attività economica, Gazzetta ufficiale polacca n. 173, voce 1807, e successive modifiche.

- (69) Tuttavia, come evidenzia il considerando 42 della presente decisione, le autorità polacche si sono successivamente impegnate a modificare il proprio regime d'imposta sul tonnellaggio prolungando il periodo dell'imposta relativa a 10 anni per le società.

5. COMMENTI DELLE PARTI INTERESSATE

- (70) Solamente una parte interessata, la Bugsier Reederei- und Bergungsgesellschaft mbH & Co. KG (di seguito Bugsier Reederei), con lettera datata 20 dicembre 2007 ha fatto seguito alla pubblicazione nella Gazzetta ufficiale dell'avviso che sintetizza la decisione della Commissione dell'11 dicembre 2007.
- (71) Secondo la Bugsier Reederei, le attività di rimorchio non dovrebbero essere soggette al regime di imposta polacco sul tonnellaggio. È opinione della società che l'assoggettamento di tali attività all'imposta sul tonnellaggio potrebbe comportare gravi distorsioni al settore europeo del rimorchio.

6. VALUTAZIONE DELLA MISURA

6.1. Sussistenza di aiuto ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del TFUE

- (72) Ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, gli aiuti concessi dagli Stati membri, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri.
- (73) Attraverso il regime d'imposta sul tonnellaggio le autorità polacche concedono un vantaggio abbassando, mediante risorse statali, l'imposta sulle società o l'imposta sul reddito delle persone fisiche che il settore in questione sarebbe altresì tenuto a versare, favorendo in questo modo talune imprese poiché la misura è specifica per il settore dei trasporti marittimi. Tali vantaggi minacciano di falsare la concorrenza e potrebbero incidere sugli scambi tra Stati membri, in quanto le attività di spedizione sono essenzialmente svolte in un mercato mondiale all'interno del quale operano imprese di Stati membri diversi che sono in concorrenza fra di loro.
- (74) Pertanto, la Commissione ritiene che il regime notificato debba configurarsi come aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

6.2. Base giuridica della valutazione

- (75) Ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), TFUE, gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività economiche possono considerarsi compatibili con il mercato interno, sempre che non alterino negativamente le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse, fornendo in questo modo una possibile base di esenzione dal divieto generale di aiuti di Stato. Nel caso in questione, la Commissione ritiene che l'articolo 107, paragrafo 3, lettera c) TFUE sia la base giuridica adeguata applicabile al regime notificato.
- (76) In particolare, gli aiuti a favore del settore marittimo devono essere esaminati alla luce degli orientamenti, compresi gli orientamenti in materia di gestione delle navi, che delineano le regole di ammissibilità dell'equi-

paggio e della gestione tecnica delle navi all'imposta sul tonnellaggio o ad altri sistemi fiscali.

6.3. Valutazione della compatibilità

- (77) Gli orientamenti determinano le condizioni alle quali è consentito agli Stati membri di predisporre determinati regimi di aiuti di Stato per supportare il proprio settore di trasporti marittimi nel perseguimento di obiettivi generali, quali:
- migliorare un sistema di trasporti marittimi sicuro, efficiente, protetto ed ecocompatibile,
 - favorire l'autorizzazione a battere bandiera o il cambiamento di bandiera a favore dei registri navali degli Stati membri,
 - contribuire al consolidamento del polo marittimo stabilito nello Stato membro mantenendo al contempo una flotta complessiva competitiva sui mercati mondiali,
 - mantenere e migliorare il know-how marittimo e proteggere e favorire l'occupazione dei marittimi dell'UE e del SEE, e
 - contribuire alla promozione di nuovi servizi nel settore della navigazione a corto raggio in base al libro bianco sulla politica comunitaria dei trasporti.
- (78) La sezione 3.1, quinto comma, degli orientamenti indica esplicitamente i regimi d'imposta sul tonnellaggio come esempi di misure fiscali che «sono risultate atte a salvaguardare un'occupazione di elevata qualità nel settore marittimo a terra», e possono pertanto essere considerati compatibili con il mercato interno.
- (79) Tuttavia, gli orientamenti comunitari stabiliscono determinati criteri che tali regimi debbono soddisfare per essere considerati compatibili con il mercato interno.

- (80) I criteri sono stati riesaminati nella decisione di avvio del procedimento e la Commissione ha sollevato dei dubbi in merito a molti di tali criteri. Viene qui di seguito riportata la valutazione definitiva della Commissione relativamente a ciascun criterio.

6.4. Ammissibilità di persone fisiche al regime d'imposta sul tonnellaggio; detrazione in caso di persone fisiche soggette all'imposta sul tonnellaggio dei contributi alla cassa sanità e dei contributi previdenziali rispettivamente dall'imposta sul tonnellaggio da esse dovuta e dalla base imponibile

- (81) Nella decisione di avviare un procedimento formale di indagine la Commissione ha messo in discussione l'eventuale assoggettabilità delle persone fisiche all'imposta sul tonnellaggio. Di fatto, la sezione 3.1, quarto comma, degli orientamenti stabilisce che «il sistema di sostituire il normale regime di imposta sulle società mediante un'imposta sul tonnellaggio costituisce un aiuto di

Stato»⁽³⁸⁾. Infatti, le persone fisiche sono soggette all'imposta sul reddito delle persone fisiche, non a quella sul reddito delle società. Inoltre, i regimi d'imposta sul tonnellaggio finora approvati dalla Commissione hanno solo riguardato la sostituzione di regime d'imposta sul reddito delle società con regime d'imposta sul tonnellaggio.

- (82) Nondimeno, la Commissione prende nota del fatto che l'ambito di applicazione degli orientamenti non si limita esclusivamente alle persone giuridiche, ma comprende tutte le imprese possibili che espletano attività di trasporto marittimo. Di fatto, la sezione 2.1, primo comma, degli orientamenti stabilisce che «Non è fatta distinzione tra i tipi di beneficiari secondo la loro struttura giuridica (per esempio società di capitali, società di persone, o **soggetti singoli**), né tra proprietà pubblica o privata e qualsiasi riferimento a società deve essere inteso nel senso di comprendere ogni forma giuridica.»⁽³⁸⁾ Questo è in linea con l'approccio adottato dal diritto dell'Unione europea sulla concorrenza, che fa riferimento solamente alle imprese indipendentemente dalla loro forma giuridica.
- (83) Inoltre, non vi sarà distinzione nel trattamento delle persone fisiche e giuridiche, in quanto il calcolo della base imponibile sarà lo stesso e verrà conseguentemente applicata la stessa aliquota del 19 % a tutte le imprese.
- (84) Pertanto, secondo gli orientamenti non sussiste alcuna motivazione che giustifichi una differenza di trattamento nei confronti delle persone fisiche e i dubbi della Commissione in merito a questo punto sono pertanto fugati.
- (85) Alle persone fisiche non sarà inoltre permesso di ridurre ulteriormente l'imposta sul tonnellaggio dovuta (fino a non pagarla affatto), poiché in seguito all'impegno assunto dalle autorità polacche le persone fisiche non avranno la possibilità di detrarre i propri contributi previdenziali e alla cassa malattia rispettivamente dall'imposta sul tonnellaggio e dalla base imponibile della medesima. Ciò contribuirà ad assicurare la parità nel pagamento dell'imposta sul tonnellaggio fra tutte le imprese soggette al regime relative, indipendentemente dalla loro forma giuridica (persone fisiche o giuridiche, imprenditori stranieri, ecc.).
- (86) In merito alla possibilità per le persone fisiche di portare in detrazione i contributi sociali e alla cassa previdenza rispettivamente dalla propria imposta sul tonnellaggio e dalla base imponibile della stessa, la Commissione prende atto dell'impegno assunto dalle autorità polacche di eliminare tale possibilità dalla legge. L'impegno della Polonia si estende anche alle persone giuridiche soggette all'imposta sul reddito delle persone fisiche. La Commissione accoglie favorevolmente questo impegno, in quanto una tale possibilità sarebbe contraria alla logica dell'imposta sul tonnellaggio (che consiste nel sostituire il normale utile ottenuto dalla detrazione dalle entrate delle spese effettivamente sostenute con un profitto teorico) e comporterebbe così benefici non dovuti. Potrebbe inoltre introdurre una distinzione ingiustificata di trattamento fra le persone fisiche e le persone giuridiche.
- (87) La Commissione ritiene inoltre che la definizione di società straniera e nazionali riportata all'articolo 2, para-

grafo 3, della legge sulla tassazione del tonnellaggio non crea preoccupazioni in merito a una possibile discriminazione fra tali imprese, escludendo in questo modo eventuali svantaggi nei confronti di imprese estere relativamente all'ammissibilità di queste a beneficiare del regime d'imposta sul tonnellaggio polacco.

6.5. Principali attività ammissibili

- (88) Come indicato nella sua decisione di avviare un procedimento formale di indagine, la Commissione ritiene che l'applicazione dell'imposta sul tonnellaggio ai trasporti marittimi internazionali di merci e/o passeggeri sia in linea con gli orientamenti.
- (89) Inoltre, per quanto riguarda l'ammissibilità al regime d'imposta sul tonnellaggio di attività legate al trasporto di merci e/o passeggeri, la Commissione evidenzia che gli orientamenti si applicano di fatto alle società di servizi marittimi, ad esempio il trasporto di merci o passeggeri in mare⁽³⁹⁾, e pertanto coprono esplicitamente il trasporto di passeggeri e/o merci quali servizi soggetti all'imposta sul tonnellaggio. Per quanto attiene alle operazioni di salvataggio marittimo (navi utilizzate per il salvataggio e il trasporto di persone in mare) la Commissione ritiene che, conformemente alla sua prassi decisionale⁽⁴⁰⁾, tali servizi debbano essere ammissibili al regime d'imposta sul tonnellaggio perché accessori e direttamente legati al trasporto marittimo.
- (90) Per quanto attiene alle attività di rimorchio, la sezione 3.1, quattordicesimo comma, degli orientamenti stabilisce che: «Il "rimorchio" rientra nel campo di applicazione degli orientamenti soltanto se più del 50 % dell'attività di rimorchio effettivamente svolta da un rimorchiatore durante un dato anno costituisce un "trasporto marittimo". Il tempo di attesa può essere proporzionalmente assimilato alla parte dell'attività totale effettivamente svolta da un rimorchiatore che costituisce un "trasporto marittimo".»
- (91) Per quanto riguarda il dragaggio, la sezione 3.1, sedicesimo comma, degli orientamenti stabilisce che: «Tuttavia, si possono applicare disposizioni fiscali per le società (come l'imposta basata sul tonnellaggio) per quanto riguarda le draghe la cui attività costituisce "trasporto marittimo" — cioè un trasporto in mare aperto di materiali estratti — per più del 50 % del loro tempo di servizio annuo e solo in relazione a tali attività.»

⁽³⁹⁾ Cfr. sezione 2, terzo comma, degli orientamenti, nonché il regolamento (CEE) n. 4055/86 del Consiglio, del 22 dicembre 1986, che applica il principio della libera prestazione dei servizi ai trasporti marittimi tra Stati membri e tra Stati membri e paesi terzi (GU L 378 del 31.12.1986, pag. 1); e il regolamento (CEE) n. 3577/92 del Consiglio, del 7 dicembre 1992, concernente l'applicazione del principio della libera prestazione dei servizi ai trasporti marittimi fra Stati membri (cabotaggio marittimo) (GU L 364 del 12.12.1992, pag. 7).

⁽⁴⁰⁾ Cfr. in particolare Aiuto di Stato n. 330/2005 – Lituania – Aiuti destinati alle imprese di navigazione – Regime d'imposta sul tonnellaggio, adottato il 19.7.2006, GU C 90 del 25.4.2007, pag. 11; Aiuto di Stato n. 114/2004 – Italia – Regime d'imposta sul tonnellaggio per i trasporti marittimi, adottato il 20.10.2004, GU C 136 del 3.6.2005, pag. 42.

⁽³⁸⁾ Il grassetto è aggiunto.

- (92) Va sottolineato che sia per le attività di rimorchio, sia per quelle di dragaggio, le modifiche che le autorità polacche si sono impegnate ad apportare alla propria legge sulla tassazione del tonnellaggio⁽⁴¹⁾ collegheranno l'ammissibilità al regime d'imposta sul tonnellaggio di un rimorchiatore o di una draga con la verifica del fatto che almeno il 50 % del tempo di servizio annuale di tali imbarcazioni sia stato speso nell'espletamento di attività ammissibili, facendo così in modo che tale requisito sia perfettamente in linea con le disposizioni degli orientamenti.
- (93) Per quanto attiene al dragaggio, il regime d'imposta sul tonnellaggio (articolo 3, paragrafo 1, quarto trattino della legge sulla tassazione del tonnellaggio) fornisce inoltre una definizione delle attività espletate dalle draghe che costituiscono trasporto marittimo, ad esempio il trasporto in mare di materiali estratti; tale definizione è in linea con quella indicata negli orientamenti. La Commissione ritiene pertanto che i criteri di ammissibilità per il dragaggio siano in linea con i requisiti relativi proposti dagli orientamenti.
- (94) Tuttavia, per quanto riguarda il dragaggio la «condizione che almeno il 50 % del [tempo di servizio]⁽⁴²⁾ del lavoro effettivamente svolto con il rimorchiatore nel corso dell'esercizio fiscale si riferisce all'espletamento di servizi di rimorchio in entrata e in uscita da un porto o all'interno dello stesso porto» (articolo 3, paragrafo 1, secondo trattino della legge sulla tassazione del tonnellaggio) non è completamente coerente con il contenuto degli orientamenti.
- (95) Di fatto, questa disposizione esclude espressamente il rimorchio per le attività in entrata e in uscita da un porto o all'interno dello stesso porto, in linea con gli orientamenti⁽⁴³⁾. Non si può tuttavia escludere che altri servizi di rimorchio, come le attività di rimorchio svolte nelle acque interne o in mare aperto, e non in entrata in un porto, possono essere soggette all'imposta sul tonnellaggio. Ciò è contrario alle disposizioni degli orientamenti, secondo le quali l'ammissibilità all'imposta sul tonnellaggio dovrebbe essere limitata solamente a quelle attività dei rimorchiatori che costituiscono «trasporto marittimo», ovvero il trasporto di merci o passeggeri in mare. Nella sentenza *Commissione verso Grecia*⁽⁴⁴⁾ la Corte ha ulteriormente chiarito che «benché il rimorchio sia un servizio assicurato normalmente dietro compenso, esso non comporta, in linea di principio, un trasporto diretto via mare di passeggeri o merci, ma piuttosto l'assistenza alla movimentazione di una nave, di un'attrezzatura, di una piattaforma o di una boa. Un rimorchiatore che presta assistenza ad una nave [...] assiste tale nave che trasporta passeggeri o merci, ma non effettua esso stesso il trasporto»⁽⁴⁵⁾. Le attività di trasporto non possono pertanto essere considerate trasporto marittimo. Ne consegue che solo i servizi erogati dai rimorchiatori e che prevedono

direttamente il trasporto di passeggeri o merci in mare sono soggetti all'imposta sul tonnellaggio.

- (96) Alla luce delle considerazioni sopra esposte, la Commissione non è contraria alla possibilità per i rimorchiatori di essere soggetti all'imposta sul tonnellaggio, a condizione che almeno il 50 % del tempo di servizio relativo alle attività effettivamente svolte dal rimorchiatore nel corso dell'anno fiscale di riferimento si riferisca all'erogazione di servizi di trasporto marittimo.

6.6. Attività di gestione

Gestione tecnica e degli equipaggi

- (97) Per quanto riguarda la gestione tecnica e degli equipaggi, la Commissione è tenuta ad assicurare che il regime d'imposta sul tonnellaggio polacco soddisfi tutti i requisiti previsti dagli orientamenti in materia di gestione delle navi. A tale riguardo, la Commissione evidenzia quanto segue.
- (98) In primo luogo, per quanto attiene ai requisiti secondo i quali le società di gestione delle navi sono tenute a contribuire all'economia e all'occupazione nell'Unione europea (sezione 5.1) e deve sussistere un legame economico fra le navi gestite e l'Unione (sezione 5.2), le autorità polacche si sono impegnate a far sì che la legge polacca sulla tassazione del tonnellaggio preveda che la gestione navi sia effettuata nel territorio dell'Unione europea e che nell'espletamento delle attività a terra o a bordo vengano impiegati prevalentemente cittadini comunitari. Inoltre, le attività di gestione di navi non battenti bandiera di uno Stato dell'Unione europea sono escluse dai benefici del regime d'imposta sul tonnellaggio. La Commissione ritiene pertanto che siano soddisfatte le condizioni previste dalle sezioni 5.1 e 5.2 degli orientamenti in materia di gestione delle navi.
- (99) In secondo luogo, la Commissione riconosce che la Polonia è membro dell'Organizzazione marittima internazionale, nonché parte contraente di importanti convenzioni internazionali che ha recepito nella propria legislazione. Soddisfa inoltre tutti gli obblighi previsti dal diritto dell'Unione europea. Di conseguenza, la Commissione ritiene che il regime d'imposta sul tonnellaggio sia conforme agli standard internazionali ed europei, come previsto dalla sezione 5.3 degli orientamenti in materia di gestione delle navi.
- (100) In terzo luogo, la Commissione è dell'opinione che il requisito secondo cui che i gestori di navi dovrebbero occuparsi della gestione di navi battenti esclusivamente bandiera polacca sia in linea con la sezione 5.4 degli orientamenti in materia di gestione delle navi.
- (101) In quarto luogo, la Commissione evidenzia che sebbene il regime d'imposta sul tonnellaggio si applichi solo ai gestori di navi «completi», ovvero a coloro che espletano al tempo stesso attività di gestione degli equipaggi e tecnica, dato che tali gestori si occupano anche della gestione degli equipaggi, gli specifici requisiti posti dalla sezione 6 degli orientamenti in materia di gestione delle navi valgono anche per tali soggetti. Tali requisiti si riferiscono alla formazione e al miglioramento delle condizioni sociali per i marittimi.

⁽⁴¹⁾ Cfr. considerando 20 della presente decisione.

⁽⁴²⁾ Il testo è presentato nella forma del previsto emendamento da parte delle autorità polacche.

⁽⁴³⁾ In particolare, la sezione 3.1, quattordicesimo comma degli orientamenti stabilisce che «il rimorchio effettuato in particolare nei porti o che consiste nell'assistere navi a propulsione autonoma a entrare in porto non costituisce un "trasporto marittimo"».

⁽⁴⁴⁾ C-251/04 dell'11 gennaio 2007.

⁽⁴⁵⁾ Cfr. paragrafo 31 della sentenza.

- (102) A tale riguardo, la Commissione riconosce che le autorità polacche si sono impegnate a richiedere a ogni datore di lavoro dei marittimi, che si tratti di un armatore o di una società di gestione navale, di osservare le specifiche disposizioni della convenzione sul lavoro marittimo del 2006 ⁽⁴⁶⁾. Pertanto, il regime d'imposta sul tonnellaggio polacco soddisferà gli obblighi imposti ai soggetti preposti alla gestione degli equipaggi di cui alla sezione 6 degli orientamenti in materia di gestione delle navi.
- (103) Alla luce delle considerazioni precedenti, la Commissione conclude che i requisiti posti dalla legge sulla tassazione del tonnellaggio relativamente alle società di gestione sono in linea con gli orientamenti in materia di gestione delle navi.

Gestione strategica e commerciale

- (104) La Commissione prende atto dei chiarimenti presentati dalle autorità polacche in relazione alle condizioni della gestione strategica e commerciale ⁽⁴⁷⁾ e conferma che le condizioni poste dal regime d'imposta sul tonnellaggio relative a tale gestione sono da considerarsi di fatto alternative e non cumulative. Pertanto, l'ammissibilità al regime d'imposta sul tonnellaggio richiede che sia soddisfatta una delle tre condizioni seguenti: i) tutte le decisioni chiave debbono essere assunte in Polonia; o ii) la sede principale; o iii) il personale con incarichi di responsabilità debbono essere in Polonia.
- (105) Di conseguenza, ai fini del sistema d'imposta polacco sul tonnellaggio non vi saranno limiti alle società a operare esclusivamente dalla Polonia, ma tali società potranno avere sedi anche in altri Stati membri dell'UE/del SEE.
- (106) Alla luce delle precedenti considerazioni, la Commissione ritiene che le condizioni relative alla gestione strategica e commerciale previste dal regime d'imposta sul tonnellaggio polacco non impediranno a società di altri Stati della CE/del SEE di beneficiare dai vantaggi di tale regime. Inoltre, tali condizioni sono proporzionali all'obiettivo perseguito, in linea con quanto previsto dagli orientamenti, di verificare che le società soggette all'imposta sul tonnellaggio contribuiscano effettivamente alle attività economiche e all'occupazione in Polonia.

Noleggio di navi a tempo determinato

- (107) La Commissione prende atto dei chiarimenti presentati dalle autorità polacche in relazione alle condizioni che disciplinano l'assoggettamento delle navi noleggiate a tempo determinato al regime d'imposta sul tonnellaggio.
- (108) A tale riguardo, la Commissione conferma che l'approccio volto a non includere nel regime d'imposta sul tonnellaggio quelle società che si occupano limitatamente di noleggio di navi a tempo e/o a viaggio determinato è in linea con gli orientamenti.

- (109) Le autorità polacche hanno altresì spiegato che sono soggetti all'imposta sul tonnellaggio solo gli operatori che espletano contemporaneamente attività di gestione commerciale, tecnica e degli equipaggi di una data nave noleggiata a tempo determinato. La Commissione comprende pertanto che saranno soggette all'imposta sul tonnellaggio solo le navi noleggiate a tempo determinato a scafo nudo, trattandosi dell'unico tipo di navi noleggiate per le quali è possibile espletare tutte e tre le funzioni. La Commissione non è pertanto contraria all'ammissibilità all'imposta sul tonnellaggio di navi noleggiate a tempo determinato a scafo nudo, poiché ai fini del regime d'imposta sul tonnellaggio dette navi sono assimilabili alle navi di proprietà.

6.7. Misure di isolamento

- (110) La Commissione conferma la sua posizione iniziale nella decisione di avviare il procedimento formale di indagine ⁽⁴⁸⁾, secondo la quale le misure di isolamento riguardo alla verifica delle operazioni infragruppo in base al principio di piena concorrenza e della contabilità separata fra attività ammissibili e non ammissibili sono sufficienti a evitare un effetto diffusivo dell'aiuto su attività non connesse con i trasporti marittimi o per prevenire l'evasione fiscale.
- (111) La Commissione effettuerà pertanto solo una valutazione al di sotto delle regole dell'opzione «tutto o niente».
- (112) La legislazione in materia di imposta sul tonnellaggio prevede che la scelta di aderire al regime notificato debba essere compiuta congiuntamente da tutte le società — soggetti d'imposta in Polonia — che fanno parte di uno stesso gruppo di imprese e per tutte le loro attività ammissibili.
- (113) Le regole stabilite in caso di fusione, chiarite al considerando 39 della presente decisione, garantiscono che la società di navigazione di nuova costituzione debba optare per il regime d'imposta sul tonnellaggio finché vi sia almeno una fra società di armatori che hanno preso parte alla fusione che è soggetta all'imposta sul tonnellaggio.
- (114) Relativamente alle regole sulla cessazione di attività, che impongono alle imprese di optare nuovamente per il regime d'imposta sul tonnellaggio prima di una scadenza di tre anni, la Commissione ritiene che tali regole siano state ben concepite al fine di evitare il ricorso alla pratica del «cherry picking», non consentendo pertanto alle società di optare alternativamente per il regime d'imposta sul reddito delle società o sul tonnellaggio in periodi diversi della loro attività economica, a seconda del tipo di sistema di tassazione sia più vantaggioso per loro in quel particolare momento.
- (115) Inoltre, la Commissione evidenzia che l'impegno a modificare il regime d'imposta sul tonnellaggio in modo tale che le società mantengano le navi entro tale regime per un periodo di 10 anni è in linea con i regimi d'imposta sul tonnellaggio esistenti già approvati dalla Commissione; tale impegno fornisce pertanto una prima risposta alle preoccupazioni espresse dalla Commissione nella sua decisione di avviare un procedimento formale di indagine.

⁽⁴⁶⁾ Recepimento all'interno del diritto dell'Unione europea con direttiva del Consiglio 2009/13/CE del 16 febbraio 2009 in applicazione dell'accordo sottoscritto dall'Associazione degli armatori della Comunità europea (ECSA) e dalla Federazione dei lavoratori europei dei trasporti (ETF) sulla convenzione sul lavoro marittimo del 2006, e recante modifica della direttiva 1999/63/CE (GU L 124 del 20.5.2009, pag. 30).

⁽⁴⁷⁾ Cfr. considerando da 31 a 34 della presente decisione.

⁽⁴⁸⁾ Cfr. in particolare i considerando da 102 a 104.

- (116) In conclusione, la Commissione ritiene che il regime d'imposta sul tonnellaggio in esame soddisfi il criterio dell'opzione «tutto o niente» applicabile alle attività ammissibili al regime d'imposta.

6.8. Conformità al massimale degli aiuti

- (117) Il capitolo 11 degli orientamenti stabilisce che «l'entità totale dell'aiuto concesso nel quadro dei capitoli da 3 a 6 [ovvero l'imposta sul tonnellaggio, l'esenzione dal pagamento dell'imposta sul reddito e dei contributi sociali per i marittimi, gli aiuti per la sostituzione degli equipaggi, gli investimenti e gli aiuti regionali] non debba superare l'importo complessivo delle imposte e dei contributi sociali riscossi per le attività di trasporto marittimo e per i marittimi».
- (118) In base alle informazioni fornite dalle autorità polacche, non esiste attualmente un regime di aiuti in Polonia in grado di integrare con aiuti di Stato i benefici offerti dal regime attuale. Pertanto, la Commissione conclude che verrà rispettato il massimale per gli aiuti di cui al capitolo 11 degli orientamenti.

6.9. Relazioni

- (119) Le autorità polacche hanno acconsentito a fornire alla Commissione delle relazioni annuali sull'applicazione del regime d'imposta sul tonnellaggio e i suoi effetti sulla flotta registrata dell'Unione e sull'occupazione dei marittimi dell'Unione europea, come previsto dal capitolo 12 degli orientamenti,

HA ADOTTATO LA PRESENTE DECISIONE:

Articolo 1

L'aiuto che la Polonia prevede di attuare in conformità alla legge polacca sulla tassazione del tonnellaggio è compatibile con il mercato interno alle condizioni previste dall'articolo 2.

Articolo 2

Le attività di rimorchio sono ammissibili al regime d'imposta sul tonnellaggio, a condizione che almeno il 50 % del tempo di servizio effettivamente svolto da ciascuna nave rimorchio nel corso dell'anno abbia fatto riferimento all'erogazione di servizi di trasporto marittimo.

Articolo 3

Entro due mesi dalla notifica della presente decisione, la Polonia provvede a informare la Commissione delle misure intraprese per adeguarsi a tale decisione.

Articolo 4

La Repubblica di Polonia è destinataria della presente decisione.

Fatto a Bruxelles, il 18 dicembre 2009.

Per la Commissione
Antonio TAJANI
Vicepresidente