



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL GENERAL (Sala Sexta ampliada)

de 20 de septiembre de 2019*

«Ayudas de Estado — Régimen de exención del impuesto sobre sociedades aplicado por Bélgica en favor de sus puertos — Decisión por la que se declara el régimen de ayudas incompatible con el mercado interior — Concepto de actividad económica — Servicios de interés económico general — Actividades no económicas — Carácter disociable — Carácter selectivo — Solicitud de un período transitorio»

En el asunto T-696/17,

Havenbedrijf Antwerpen NV, con domicilio social en Amberes (Bélgica),

Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV, con domicilio social en Zeebrugge (Bélgica),

representadas por los Sres. P. Wytinck y W. Panis y la Sra. I. Letten, abogados,

partes demandantes,

apoyados por

Reino de Bélgica, representado por los Sres. J.-C. Halleux y P. Cottin y las Sras. L. Van den Broeck y C. Pochet, en calidad de agentes, asistidos por las Sras. A. Lepière y H. Baeyens, abogadas,

parte coadyuvante,

contra

Comisión Europea, representada por los Sres. B. Stromsky y S. Noë, en calidad de agentes,

parte demandada,

que tiene por objeto un recurso basado en el artículo 263 TFUE por el que se solicita la anulación de la Decisión (UE) 2017/2115 de la Comisión, de 27 de julio de 2017, relativa al régimen de ayudas n.º SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) aplicado por Bélgica — Impuestos portuarios en Bélgica (DO 2017, L 332, p. 1),

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Sexta ampliada),

integrado por el Sr. G. Berardis (Ponente), Presidente, y la Sra. I. Labucka, los Sres. D. Spielmann y Z. Csehi y la Sra. O. Spineanu-Matei, Jueces;

Secretario: Sr. L. Ramette, administrador;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 4 de febrero de 2019;
dicta la siguiente

Sentencia

Antecedentes del litigio

Marco jurídico

- 1 En Bélgica, las normas relativas al impuesto sobre la renta están codificadas en el code des impôts sur les revenus de 1992 (Código de los Impuestos sobre la Renta de 1992).
- 2 El artículo 1 del Código de los Impuestos sobre la Renta, en su versión modificada y actualizada el 27 de julio de 2017 (en lo sucesivo, «CIR»), dispone:

«1. Se establecen los siguientes impuestos sobre la renta:

- 1) un impuesto sobre la renta global de los habitantes del Reino, denominado impuesto de las personas físicas;
- 2) un impuesto sobre la renta global de las sociedades residentes, denominado impuesto sobre sociedades;
- 3) un impuesto sobre la renta de las personas jurídicas belgas que no constituyan sociedades, denominado impuesto de las personas jurídicas;
- 4) un impuesto sobre la renta de los no residentes, denominado impuesto de los no residentes.

2. Dentro de los límites y con arreglo a los requisitos establecidos en el capítulo I del título VI, los impuestos serán recaudados mediante la práctica de retenciones.»

- 3 El artículo 2 del CIR establece, en sus pasajes pertinentes:

«1. A efectos de la aplicación del presente Código, de las disposiciones legales específicas relativas a los impuestos sobre la renta y de las decisiones adoptadas para su ejecución, los términos siguientes se entenderán en el sentido definido en el presente artículo.

[...]

5) Sociedades

Se entenderá por:

- a) sociedad: toda sociedad, asociación, entidad u organismo legalmente constituido que tenga personalidad jurídica y se dedique a una explotación o a operaciones de carácter lucrativo.

Los organismos regidos por el Derecho belga que posean personalidad jurídica que, a efectos de la aplicación de los impuestos sobre la renta, se considere que carecen de personalidad jurídica, no tendrán la consideración de sociedades;

b) sociedad residente: toda sociedad que tenga en Bélgica su domicilio social, su establecimiento principal o su sede de dirección o de administración y que no esté excluida del ámbito de aplicación del impuesto sobre sociedades

[...]».

4 El artículo 179 del CIR dispone:

«Estarán sujetas al impuesto sobre sociedades las sociedades residentes y los organismos de financiación de pensiones contemplados en el artículo 8 de la Ley de 27 de octubre de 2006 relativa al control de fondos de pensiones de empleo.»

5 El artículo 180 del CIR establece:

«No estarán sujetos al impuesto sobre sociedades:

1) las entidades intermunicipales, las estructuras de cooperación, las asociaciones para proyectos, las empresas municipales autónomas y las asociaciones contempladas en el párrafo segundo que, en el marco de su objeto social, con carácter principal:

- exploten un hospital tal como se define en el artículo 2 de la Gecoördineerde wet op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen (Ley Armonizada sobre los Hospitales y Otros Centros de Asistencia), de 10 de julio de 2008, o
- exploten una institución que asiste a las víctimas de guerra, discapacitados, personas de edad avanzada, menores de edad protegidos o indigentes;

2) NV Waterwegen en Zeekanaal, NV De Scheepvaart, SCRL Port autonome du Centre et de l'Ouest, Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV, Port de Bruxelles, la autoridad portuaria municipal autónoma de Ostende, las sociedades anónimas de Derecho público Havenbedrijf Antwerpen y Havenbedrijf Gent y los puertos autónomos de Lieja, Charleroi y Namur;

3) El Nationale Delcrederedienst;

4) Belgische Maatschappij voor de Financiering van de Nijverheid;

5) [*derogado*]

5 bis) Participatiefonds — Flandes, Participatiefonds — Valonia y el Participatiefonds — Bruselas;

6) Waalse Regionale Maatschappij voor Openbaar Personenvervoer y las sociedades de explotación vinculadas a ella;

7) Vlaamse Vervoermaatschappij y las unidades de explotación autónoma pertenecientes a ella;

8) Maatschappij voor het Intercommunaal Vervoer te Brussel;

9) las sociedades de depuración de aguas reguladas por la Ley de 26 de marzo de 1971;

10) [*derogado*]

11) la sociedad de Derecho público de finalidad social Belgische Technische Coöperatie;

12) la sociedad anónima de Derecho público Infrabel;

13) la sociedad de derecho público de finalidad social Apetra».

6 A tenor del artículo 181 del CIR:

«Tampoco son sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades las asociaciones sin ánimo de lucro y las demás personas jurídicas que no tengan ánimo de lucro y:

- 1) que tengan como objeto exclusivo o principal el estudio, la protección y el desarrollo de intereses profesionales o interprofesionales de sus miembros;
- 2) que constituyan la prolongación o la emanación de personas jurídicas contempladas en el punto 1 cuando estas tengan como objeto exclusivo o principal, bien el cumplimiento, en nombre y por cuenta de sus afiliados, de todas o algunas de las obligaciones o formalidades impuestas a estas como consecuencia de la contratación de personal o en aplicación de la normativa tributaria o social, bien la ayuda a sus afiliados en el cumplimiento de esas obligaciones o formalidades;
- 3) que, en aplicación de la normativa social, estén encargadas de recaudar, centralizar, capitalizar o distribuir los fondos destinados a la concesión de las ventajas previstas en la antedicha normativa;
- 4) que tengan como objeto exclusivo o principal impartir enseñanza o promoverla;
- 5) que tengan como objeto exclusivo o principal organizar ferias o exposiciones;
- 6) que estén autorizadas por los órganos competentes de las comunidades para la prestación de servicios de ayuda a las familias y a las personas de edad avanzada;
- 7) que estén autorizadas para la aplicación del artículo 145, apartado 1, párrafo primero, puntos 1, letras b), d), e) y h) a l), 2 y 3, o pudiesen estarlo, si lo solicitasen, o si cumpliesen todas las condiciones a las que está supeditada la autorización, aparte de la de tener, según el caso, una actividad de carácter nacional o una zona de influencia que abarque alguna de las comunidades o regiones o todo el país;
- 8) que se hayan constituido en aplicación de la wet betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk (Ley sobre las Asociaciones sin Ánimo de Lucro), de 27 de junio de 1921, las asociaciones internacionales sin ánimo de lucro y las fundaciones en la medida en que ejerzan exclusivamente una actividad de certificación en el sentido de la wet betreffende de certificatie van effecten uitgegeven door handelsvennootschappen (Ley relativa a la Certificación de Títulos Emitidos por Sociedades Mercantiles), de 15 de julio de 1998, y en que los certificados que emitan estén asimilados a los títulos con los que se corresponden para la aplicación del [CIR] de 1992, en virtud del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la misma Ley.»

7 Con arreglo al artículo 182 del CIR:

«En el caso de las asociaciones sin ánimo de lucro y de las demás personas jurídicas que no persigan un fin lucrativo, no se consideran operaciones de carácter lucrativo:

- 1) las operaciones aisladas o excepcionales;
- 2) las operaciones que consistan en la inversión de fondos obtenidos en el ejercicio de su misión estatutaria;
- 3) las operaciones que constituyan una actividad que únicamente comprenda accesoriamente operaciones industriales, comerciales o agrícolas o que no aplique métodos industriales o comerciales.»

- 8 Por lo que atañe en concreto a la base imponible del impuesto sobre sociedades (en lo sucesivo, «ISoc»), el artículo 185, apartado 1, del CIR establece que las sociedades tributarán por el importe total de sus beneficios, incluidos los dividendos distribuidos.
- 9 El artículo 220 del CIR dispone:
- «Estarán sujetos al impuesto de las personas jurídicas:
- 1) el Estado, las comunidades, las regiones, las provincias, las aglomeraciones, las mancomunidades de municipios, los municipios, los centros públicos de acción social, [...] así como los establecimientos de culto públicos, los distritos de emergencia, los distritos de policía, y los pólder y los wateringues [organismos de obras hidráulicas];
 - 2) las personas jurídicas que, en virtud del artículo 180, no estén sujetas al impuesto sobre sociedades;
 - 3) las personas jurídicas que tengan en Bélgica su sede social, su establecimiento principal o su sede de dirección o administración, que no se dediquen a una explotación o a operaciones de carácter lucrativo o que no estén sujetas al impuesto sobre sociedades con arreglo [a los] artículos 181 y 182.»
- 10 A tenor del artículo 221 del CIR:
- «Las personas jurídicas sujetas al impuesto de personas jurídicas únicamente estarán sujetas a dicho impuesto por lo que respecta:
- 1) a la renta catastral de sus bienes inmuebles sitos en Bélgica cuando dicha renta no esté exenta del impuesto sobre bienes inmuebles en virtud del artículo 253 o de disposiciones legales específicas;
 - 2) a las rentas e ingresos de capitales y de bienes muebles [...]».

Procedimiento administrativo y Decisión impugnada

- 11 El 3 de julio de 2013, los servicios de la Comisión Europea enviaron a todos los Estados miembros un cuestionario sobre el funcionamiento y la fiscalidad de los puertos de estos con el fin de obtener una visión de conjunto del asunto y aclarar la situación de los puertos por lo que respecta a las normas de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado. Con posterioridad, los servicios de la Comisión mantuvieron correspondencia sobre esta cuestión con las autoridades belgas.
- 12 Mediante escrito de 9 de julio de 2014, en aplicación del artículo 17 del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo [108 TFUE] (DO 1999, L 83, p. 1), la Comisión informó a las autoridades belgas de su apreciación preliminar, según la cual la exención del ISoc prevista para determinados puertos belgas constituía una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior y dicha ayuda era una ayuda existente en el sentido del artículo 1, letra b), del referido Reglamento. El 23 de septiembre de 2014, se celebró una reunión con las autoridades belgas. La Région wallonne (Región Valona) y el Port de Bruxelles (Puerto de Bruselas, Bélgica) presentaron sendas observaciones mediante escritos de 30 de septiembre de 2014, mientras que el Vlaams Gewest (Región Flamenca) formuló sus observaciones el 1 de octubre de 2014.
- 13 Mediante escrito de 1 de junio de 2015, la Comisión informó al Reino de Bélgica de que había tomado nota de todos sus argumentos y de que seguía considerando que la exención del ISoc concedida a una serie de puertos constituía una ayuda incompatible con el mercado interior, en tanto en cuanto esos

puertos realizaran actividades económicas. Se interpuso un recurso contra dicho escrito que fue declarado inadmisibile mediante auto de 9 de marzo de 2016, *Port autonome du Centre et de l'Ouest y otros/Comisión* (T-438/15, EU:T:2016:142).

- 14 Mediante escrito de 21 de enero de 2016, la Comisión confirmó su posición y propuso a las autoridades belgas, de conformidad con el artículo 108 TFUE, apartado 1, y el artículo 22 del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 TFUE (DO 2015, L 248, p. 9), como medida apropiada, la supresión de la exención del ISoc prevista para los puertos belgas, en la medida en que estos realizasen actividades económicas.
- 15 Se instó a las autoridades belgas a adaptar su normativa en un plazo de diez meses, debiéndose aplicar esa modificación a más tardar a los ingresos resultantes de actividades económicas a partir del inicio del ejercicio fiscal 2017. Se instó a las autoridades belgas a que informasen por escrito a la Comisión de que, de conformidad con el artículo 23, apartado 1, del Reglamento 2015/1589, aceptaban incondicionalmente y sin equívoco esas medidas apropiadas en su totalidad dentro de un plazo de dos meses a partir de la fecha de recepción de tales proposiciones. Se interpuso un recurso contra dicha proposición de medidas apropiadas que fue declarado inadmisibile mediante auto de 27 de octubre de 2016, *Port autonome du Centre et de l'Ouest y otros/Comisión* (T-116/16, no publicado, EU:T:2016:656).
- 16 Mediante escrito de 21 de marzo de 2016, las autoridades belgas transmitieron a la Comisión sus observaciones sobre las medidas apropiadas propuestas. A raíz de estas observaciones, la Comisión, mediante escrito de 8 de julio de 2016, decidió iniciar el procedimiento previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2, en aplicación del artículo 23, apartado 2, del Reglamento 2015/1589 (DO 2016, C 302, p. 5).
- 17 La Comisión invitó a las partes interesadas a presentar sus observaciones sobre la medida en cuestión. El 24 de agosto de 2016, se organizó una reunión con los representantes de algunos puertos belgas afectados por la medida. El Reino de Bélgica presentó sus observaciones mediante escritos de 9 de septiembre de 2016, por lo que respecta al Ministro Federal de Hacienda, y de 16 de septiembre de 2016, por lo que respecta a la Región Valona y a los puertos valones. La Comisión recibió observaciones de las siguientes partes interesadas: Sea Invest, que utiliza los puertos de Amberes (Bélgica), Gante (Bélgica) y Zeebrugge (Bélgica), el Puerto de Róterdam (Países Bajos), que actúa en nombre de los cinco puertos marítimos públicos neerlandeses, el Puerto de Bruselas, la Vlaamse Havencommissie (Comisión Portuaria Flamenca, Bélgica) y los puertos de Amberes y Zeebrugge.
- 18 La Comisión remitió estas observaciones al Reino de Bélgica, ofreciéndole la posibilidad de comentarlas, y recibió sus comentarios mediante escrito de 14 de noviembre de 2016. El 19 de diciembre de 2016, se organizó una reunión entre las autoridades belgas y la Comisión durante la cual la Comisión recibió observaciones adicionales. El 10 de enero de 2017, se organizó otra reunión entre las autoridades federales y regionales belgas, algunos beneficiarios de la medida y la Comisión.
- 19 Tras haber examinado las observaciones presentadas por el Reino de Bélgica y las partes interesadas, el 27 de julio de 2017, la Comisión adoptó la Decisión (UE) 2017/2115, relativa al régimen de ayudas n.º SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) aplicado por Bélgica — Impuestos portuarios en Bélgica (DO 2017, L 332, p. 1; en lo sucesivo, «Decisión impugnada»).
- 20 A tenor de la Decisión impugnada, en primer lugar, la Comisión observó que las actividades de los puertos belgas mencionados en el artículo 180, punto 2, del CIR eran —al menos parcialmente— actividades económicas, de modo que los puertos debían considerarse empresas en la medida en que ejercían tales actividades (considerandos 40 a 67 de la Decisión impugnada). En segundo lugar, la Comisión alegó que, al estar sujetos al impuesto de personas jurídicas (en lo sucesivo, «IPJ») y no al

ISoc en virtud del artículo 180, punto 2, del CIR, los puertos disfrutaban de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, correspondiente a la diferencia entre el ISoc que habrían debido pagar por sus actividades económicas y la parte del IPJ que podía atribuirse a dichas actividades económicas (considerandos 68 a 73 de la Decisión impugnada). En tercer lugar, la Comisión consideró que la medida controvertida constituía una transferencia de fondos estatales en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1 (considerandos 74 a 77 de la Decisión impugnada). En cuarto lugar, estimó que la medida era selectiva (considerandos 78 a 107 de la Decisión impugnada). En quinto lugar, consideró que, al reforzar la posición de los beneficiarios en los intercambios internacionales, la medida controvertida podía afectar a los intercambios en el interior de la Unión y falsear la competencia (considerandos 108 a 115 de la Decisión impugnada). A la luz de lo anterior, concluyó que la exención fiscal concedida a los puertos belgas, de conformidad con el artículo 180, punto 2, del CIR, constituía una ayuda de Estado a tenor del artículo 107 TFUE, apartado 1, dado que los ingresos exentos provenían de actividades económicas realizadas por los puertos (considerando 116 de la Decisión impugnada). Por último, declaró que la ayuda controvertida no podía declararse compatible con el mercado interior, ni con arreglo al artículo 93 TFUE ni al artículo 106 TFUE, apartado 2 (considerandos 117 a 120 de la Decisión impugnada), y denegó la concesión de un período transitorio para la aplicación de dicha Decisión (considerandos 124 a 130 de la Decisión impugnada).

21 El artículo 1 de la Decisión impugnada dispone:

«La exención del impuesto sobre sociedades concedida a los puertos belgas mencionados en el artículo 180, [punto] 2, del CIR constituye un régimen de ayuda estatal existente que es incompatible con el mercado interior.»

22 A tenor del artículo 2 de la Decisión impugnada:

«1. Bélgica deberá suprimir la exención a la que se refiere el artículo 1 y obligar a las entidades que se benefician de dicha exención al pago del impuesto sobre sociedades.

2. La medida por la que Bélgica cumplirá las obligaciones que se desprenden del apartado 1 deberá aprobarse antes de que finalice el año civil en curso en la fecha de notificación de la presente Decisión. Esta medida deberá aplicarse a los ingresos generados por las actividades económicas a más tardar desde el inicio del año fiscal siguiente a su adopción.»

Procedimiento y pretensiones de las partes

23 Mediante demanda presentada en la Secretaría del Tribunal el 9 de octubre de 2017, las demandantes, Havenbedrijf Antwerpen NV (Puerto de Amberes, Bélgica) y Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV (Compañía de las Instalaciones Marítimas de Brujas, Bélgica), ambas mencionadas en el artículo 180, punto 2, del CIR, interpusieron el presente recurso.

24 Mediante escritos separados, presentados en la Secretaría del Tribunal el 19 y el 23 de enero de 2018, respectivamente, el Reino de Bélgica y la Región Flamenca solicitaron intervenir en el presente procedimiento en apoyo de las pretensiones de las demandantes.

25 Mediante resolución de 15 de marzo de 2018, el Presidente de la Sala Sexta del Tribunal admitió la intervención del Reino de Bélgica. El Reino de Bélgica presentó su escrito de formalización de la intervención el 22 de mayo de 2018 y las partes presentaron sus observaciones sobre dicho escrito en los plazos establecidos.

26 Mediante auto de 25 de octubre de 2018, Havenbedrijf Antwerpen y Maatschappij van de Brugse Zeehaven/Comisión (T-696/17, no publicado, EU:T:2018:736), el Presidente de la Sala Sexta del Tribunal desestimó la demanda de intervención de la Región Flamenca.

- 27 Mediante resolución de 7 de noviembre de 2018, el Tribunal decidió atribuir el asunto a la Sala Sexta ampliada, de conformidad con el artículo 28 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal General.
- 28 A propuesta del Juez Ponente, el Tribunal (Sala Sexta ampliada) decidió iniciar la fase oral del procedimiento y, en el marco de las diligencias de ordenación del procedimiento previstas en el artículo 89 del Reglamento de Procedimiento, formuló a las partes una serie de preguntas escritas, a las que estas respondieron en el plazo señalado.
- 29 En la vista celebrada el 4 de febrero de 2019, se oyeron los informes orales de las partes y sus respuestas a las preguntas formuladas por el Tribunal.
- 30 Como consecuencia del impedimento de un miembro de la Sala Sexta ampliada, el Presidente del Tribunal designó, en aplicación del artículo 17, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, a otro juez para completar la Sala.
- 31 Las demandantes, apoyadas por el Reino de Bélgica, solicitan al Tribunal que:
- Declare la admisibilidad del recurso.
 - Anule la Decisión impugnada.
 - Con carácter subsidiario, se conceda un período transitorio hasta el momento en que la Comisión ponga fin a su investigación sobre el régimen fiscal de los puertos de los diferentes Estados miembros de la Unión y, en cualquier caso, durante un año completo.
 - Condene en costas a la Comisión.
- 32 La Comisión solicita al Tribunal que:
- Desestime el recurso.
 - Condene en costas a las demandantes y condene al Reino de Bélgica a cargar con las costas correspondientes a su intervención.

Fundamentos de Derecho

- 33 En apoyo de su recurso, las demandantes invocan cuatro motivos. En primer lugar, a su juicio, la Comisión infringió los artículos 107 TFUE y 296 TFUE al calificar a las autoridades portuarias como empresas. En segundo lugar, afirman que la Comisión infringió el artículo 107 TFUE al considerar que la exención del ISoc era una medida selectiva. En tercer lugar, con carácter subsidiario, a su entender, la Comisión infringió el artículo 107 TFUE al considerar que la excepción al sistema de referencia no estaba justificada por la naturaleza y la economía del sistema fiscal belga en materia de impuestos sobre la renta. En cuarto lugar, con carácter subsidiario de segundo grado, las demandantes solicitan al Tribunal que les conceda un período transitorio hasta la conclusión de la investigación de la Comisión sobre el régimen fiscal de los diferentes puertos de la Unión y, en cualquier caso, de una duración de un año.

Sobre el primer motivo, basado en la infracción de los artículos 107 TFUE y 296 TFUE debido a la calificación de las autoridades portuarias como empresas

- 34 El primer motivo, en la medida en que se basa en una infracción del artículo 107 TFUE, se divide en dos partes. En el marco de la primera parte, las demandantes sostienen que no existe un mercado en el que ofrezcan sus servicios. En la segunda parte, alegan que sus actividades no tienen carácter económico.
- 35 El Tribunal considera oportuno examinar en primer lugar la segunda parte y después la primera.
- 36 No obstante, con carácter preliminar, procede desestimar de entrada el primer motivo en la medida en que se basa en la infracción del artículo 296 TFUE por falta de motivación de la Decisión impugnada en lo que respecta a la calificación de los puertos como «empresas» en el sentido del artículo 107 TFUE.
- 37 Con carácter preliminar, debe recordarse que, según la jurisprudencia, el motivo basado en la infracción del artículo 296 TFUE es un motivo distinto del basado en el carácter infundado de la Decisión impugnada. Mientras que el primero, referente a una falta o insuficiencia de motivación, está comprendido dentro de los vicios sustanciales de forma, en el sentido del artículo 263 TFUE, y constituye un motivo de orden público que debe ser examinado de oficio por el juez de la Unión, el segundo, relativo a la legalidad de una decisión en cuanto al fondo, constituye una infracción de una norma jurídica relativa a la aplicación del Tratado, en el sentido del propio artículo 263 TFUE, y solamente puede ser examinado por el juez de la Unión si es invocado por el demandante. La obligación de motivación es, por ello, una cuestión distinta de la de la fundamentación de la motivación (véanse, en este sentido, las sentencias de 2 de abril de 1998, Comisión/Sytraval y Brink's France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, apartado 67, y de 15 de junio de 2005, Corsica Ferries France/Comisión, T-349/03, EU:T:2005:221, apartado 52).
- 38 Pues bien, en el caso de autos, aparte de que las demandantes en modo alguno han demostrado la imputación basada en la supuesta infracción del artículo 296 TFUE en el escrito de demanda, debe señalarse que la Decisión impugnada está suficientemente motivada, dado que la Comisión dedicó al menos 28 considerandos de la Decisión impugnada a la cuestión de la calificación de los puertos como «empresas» que ejercen actividades económicas (véanse los considerandos 40 a 67 de la Decisión impugnada). Además, del examen de las diferentes imputaciones formuladas más abajo por las demandantes se desprende que la Decisión impugnada les permitió conocer las justificaciones de la medida adoptada a este respecto y al Tribunal ejercer su control.
- 39 Por tanto, procede desestimar el primer motivo en la medida en que se basa en la infracción del artículo 296 TFUE.

Sobre la segunda parte del primer motivo, basada en el carácter no económico de las actividades de los puertos belgas

- 40 En el marco de la segunda parte del primer motivo, las demandantes recuerdan, en primer lugar, basándose en el Decreet houdende het beleid in het beheer van de zeehavens (Decreto sobre la Política y la Gestión de los Puertos Marítimos), de 2 de marzo de 1999 (*Belgisch Staatsblad*, 8 de abril de 1999), que sus funciones esenciales se componen principalmente de tareas de interés general no económicas, como la gestión administrativa del dominio portuario público y privado, los servicios de inspección medioambiental o los servicios de capitanía portuaria. Según las demandantes, en el marco de estas tareas, las autoridades portuarias ejercen prerrogativas de poder público exclusivas, que no pueden transferirse en razón precisamente del carácter público de la gestión portuaria y de su unidad.

Además, afirman que los Estados miembros disponen de una amplia facultad discrecional para determinar qué debe entenderse por «servicios económicos» y «servicios no económicos» de interés general.

- 41 En segundo lugar, las demandantes subrayan que procede distinguir entre las funciones esenciales que se les imponen mediante Decreto y los servicios portuarios comerciales ofrecidos por terceros. En efecto, según las demandantes, las autoridades portuarias no invierten en los equipos necesarios para la explotación comercial del puerto, a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, con los titulares de aeropuertos. A su entender, la única función de las autoridades portuarias es poner, de manera no discriminatoria, la infraestructura portuaria a disposición de los usuarios, como las empresas de manipulación y las empresas de logística, las cuales llevan a cabo actividades económicas y pueden construir posteriormente sobre esta infraestructura de base. Las demandantes insisten, a este respecto, en la distinción entre la gestión y la explotación del dominio portuario como infraestructura de base, que es de naturaleza no económica, y la gestión y la explotación de la superestructura. A su juicio, esa distinción se ve confirmada por el Reglamento (UE) 2017/352 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de febrero de 2017, por el que se establece un marco para la prestación de servicios portuarios y se adoptan normas comunes sobre la transparencia financiera de los puertos (DO 2017, L 57, p. 1), y por la práctica decisoria anterior de la Comisión. Asimismo, según las demandantes, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la puesta a disposición de una infraestructura de dominio público de manera no discriminatoria no constituye una actividad económica, máxime cuando la puesta a disposición y la explotación comercial de dicha infraestructura no son realizadas por la misma entidad, como ocurre en el caso de autos.
- 42 En tercer lugar, las demandantes ponen de relieve la falta de actividad económica en razón de la práctica tarifaria de las autoridades portuarias. A su juicio, la existencia de una remuneración no siempre implica, *a priori*, la existencia de una actividad económica. Por una parte, las demandantes afirman que las autoridades portuarias perciben derechos portuarios, cuyo objetivo es remunerar el derecho a acceder a la zona portuaria, atravesarla, amarrar o residir en ella y garantizar un desarrollo seguro y eficaz del dominio portuario. A su juicio, estos derechos portuarios se consideran «retribuciones», es decir, la remuneración de un servicio prestado por la autoridad en beneficio de quien paga dichos derechos. Según las demandantes, tales derechos no se fijan con arreglo a mecanismos de mercado, conforme a la oferta y a la demanda, sino de forma unilateral. No son el resultado de una negociación comercial y tienen en cuenta los imperativos legales y el control administrativo. Asimismo, las demandantes afirman que la autonomía de que disponen para fijar las tarifas de los derechos portuarios está restringida por los principios de igualdad, transparencia, y proporcionalidad y por el control administrativo al que están sujetas. Por otra parte, según las demandantes, las autoridades portuarias perciben cánones de concesión por la concesión a terceros de bienes de dominio público, al término de un procedimiento no discriminatorio y transparente. Afirman que los terrenos que se dan en concesión no se asignan automáticamente al mejor postor, sino sobre la base de criterios preestablecidos, ligados al valor añadido del proyecto y al bienestar social. Por consiguiente, a su entender, las tarifas no constituyen un instrumento de política comercial, como sostiene la Comisión, sino un instrumento destinado a concretar misiones de servicio público de las autoridades portuarias con vistas a garantizar el interés general.
- 43 En cuarto lugar, las demandantes alegan que las actividades económicas de los puertos tienen carácter accesorio, de modo que la totalidad de las actividades de los puertos deben considerarse no económicas o de interés general. A este respecto, recuerdan que los puertos no se ocupan de la explotación comercial de la infraestructura portuaria, sino de poner a disposición vías de navegación y dársenas y proporcionar terrenos en concesión, mediante derechos portuarios y cánones de concesión. Por tanto, a su juicio, esas actividades de importancia secundaria deben tener la misma calificación que las actividades esenciales.

- 44 Por consiguiente, en su opinión, la conclusión de la Comisión en la Decisión impugnada, según la cual las autoridades portuarias son empresas a efectos de la aplicación de las normas en materia de ayudas de Estado, es errónea.
- 45 La Comisión rebate estas alegaciones.
- 46 En primer lugar, debe recordarse, como hace la Comisión en el considerando 40 de la Decisión impugnada, que, según la jurisprudencia, el concepto de empresa comprende cualquier entidad que ejerza una actividad económica, con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación. A este respecto, constituye una actividad económica cualquier actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un determinado mercado (sentencia de 12 de septiembre de 2000, Pavlov y otros, C-180/98 a C-184/98, EU:C:2000:428, apartados 74 y 75; véanse también, en este sentido, las sentencias de 16 de junio de 1987, Comisión/Italia, 118/85, EU:C:1987:283, apartado 7, y de 23 de abril de 1991, Höfner y Elser, C-41/90, EU:C:1991:161, apartado 21).
- 47 Asimismo, la jurisprudencia ha reconocido que la explotación comercial y la construcción de infraestructuras portuarias o aeroportuarias con el fin de llevar a cabo tal explotación comercial constituían actividades económicas (véanse, en este sentido, las sentencias de 24 de octubre de 2002, Aéroports de Paris/Comisión, C-82/01 P, EU:C:2002:617, apartado 78; de 19 de diciembre de 2012, Mitteldeutsche Flughafen y Flughafen Leipzig-Halle/Comisión, C-288/11 P, EU:C:2012:821, apartados 40 a 43, y de 15 de marzo de 2018, Naviera Armas/Comisión, T-108/16, EU:T:2018:145, apartado 78).
- 48 En el caso de autos, la Comisión enumeró, en el considerando 44 de la Decisión impugnada, una serie de actividades económicas que pueden realizar los puertos. En primer término, los puertos brindan un servicio general a sus usuarios (principalmente armadores y, de manera más general, cualquier operador de un barco), al dar a los barcos acceso a la infraestructura portuaria a cambio de una remuneración generalmente denominada «derecho portuario». En segundo término, algunos puertos brindan servicios especiales a los barcos, como el practicaaje, la elevación, la manipulación y el amarre, también a cambio de una remuneración. En tercer término, los puertos, a cambio de una remuneración, ponen determinadas infraestructuras o terrenos a disposición de las empresas, que utilizan esos espacios para atender sus propias necesidades o para brindar a los barcos algunos de los servicios especiales mencionados anteriormente. Asimismo, la Comisión precisó en el considerando 45 de la Decisión impugnada que el hecho de que terceras empresas utilizasen determinados terrenos e infraestructuras de los puertos para ofrecer servicios a los armadores o a los barcos no significaba que las actividades de gestión que realizaban las autoridades portuarias, en particular, el alquiler de dichos terrenos e infraestructuras a dichas terceras empresas, no fueran de naturaleza económica.
- 49 Interrogadas a este respecto en la vista, las demandantes confirmaron, en primer término, que percibían tasas, calificadas como «derechos portuarios», que se percibían, al menos en parte, como contrapartida del derecho de acceso de los buques a la infraestructura portuaria. En segundo término, si bien las demandantes niegan que ellas mismas efectúen actividades de elevación, carga o descarga de mercancías a través de grúas, o incluso de manipulación, admiten, no obstante, que realizan determinadas actividades de transbordo y de remolque detrás de las esclusas. En tercer término, no niegan que pongan terrenos a disposición de terceras empresas a cambio de cánones de concesión.
- 50 Por consiguiente, la Comisión no incurrió en un error de apreciación al considerar, en el considerando 67 de la Decisión impugnada, que las actividades realizadas por los puertos eran, al menos parcialmente, de carácter económico.
- 51 Ninguna de las alegaciones formuladas por las demandantes o por el Reino de Bélgica puede desvirtuar esta conclusión.

- 52 En primer lugar, las demandantes alegan que sus actividades no son actividades económicas, ya que tienen prerrogativas de poder público y tienen encomendadas misiones de interés general.
- 53 A este respecto, procede observar, como hace la Comisión en el considerando 47 de la Decisión impugnada, que, en el caso de autos, no se niega que pueda delegarse a los puertos determinadas prerrogativas de poder público, de naturaleza no económica, como el control y la seguridad del tráfico marítimo o la vigilancia anticontaminación.
- 54 Sin embargo, el hecho de que una entidad disponga de prerrogativas de poder público para el ejercicio de una parte de sus actividades no impide calificarla como empresa. En efecto, para determinar si las actividades de que se trata son las de una empresa en el sentido del Tratado, hay que examinar cuál es la naturaleza de dichas actividades (véanse, en este sentido, las sentencias de 24 de octubre de 2002, *Aéroports de Paris/Comisión*, C-82/01 P, EU:C:2002:617, apartados 74 y 75, y de 12 de julio de 2012, *Compass-Datenbank*, C-138/11, EU:C:2012:449, apartado 37).
- 55 El hecho de que las demandantes puedan estar encargadas de servicios de interés general no basta, por tanto, para retirarles la calificación de «empresas», en la medida en que realicen también actividades económicas, consistentes en ofrecer bienes y servicios en el mercado a cambio de una remuneración, como las actividades identificadas por la Comisión en el considerando 44 de la Decisión impugnada (véase el apartado 48 anterior).
- 56 Asimismo, debe recordarse, como hace la Comisión en el considerando 48 de la Decisión impugnada, que, aunque las autoridades públicas disponen de una amplia capacidad de discreción para prestar, encargar y organizar los servicios de interés económico general lo más cercanos posibles a las necesidades de los usuarios, ello no quita que estas actividades sean de carácter económico. En efecto, según reiterada jurisprudencia (véanse los apartados 46 y 54 anteriores), el concepto de «actividad económica» deriva de elementos de hecho y, en particular, de la existencia de un mercado para los servicios de que se trate y no depende de decisiones o apreciaciones nacionales. Así pues, el propio Estado o un organismo estatal pueden actuar como empresa (véase la sentencia de 12 de julio de 2012, *Compass-Datenbank*, C-138/11, EU:C:2012:449, apartado 35 y jurisprudencia citada).
- 57 A este respecto, el Reino de Bélgica invoca en vano el Reglamento 2017/352 para demostrar que los puertos no ejercen actividades económicas. En efecto, si bien es cierto que dicho Reglamento establece que los Estados miembros pueden decidir imponer obligaciones de servicio público a los prestadores de servicios portuarios y confiar el derecho a imponer tales obligaciones al gestor del puerto o a la autoridad competente, con el fin de garantizar determinados objetivos de servicio público, en el caso de autos no existe relación alguna entre la ayuda de que se trata —a saber, la exención del ISoc de la que disfrutaban los puertos— y cualquier misión de servicio público. Por lo demás, la Decisión impugnada no impide en modo alguno a las demandantes celebrar convenios de delegación de servicio público con la Región Flamenca.
- 58 A continuación, en la medida en que el Reino de Bélgica invoca la Comunicación C(2004) 43 de la Comisión — Directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo (DO 2004, C 13, p. 3), para demostrar el carácter no económico de las actividades de los puertos, debe señalarse que el punto 2.1 de dichas Directrices precisa que «suele considerarse que las ayudas para la inversión en infraestructura no constituyen una ayuda de Estado a efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo [107 TFUE] siempre que el Estado de que se trate permita a todos los operadores interesados acceder libremente y en igualdad de condiciones a dicha infraestructura». Así pues, al igual que la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de «ayuda estatal» conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado FUE (DO 2016, C 262, p. 1), este punto se refiere únicamente a las ayudas a la inversión en infraestructuras, y no a las ayudas en forma de exención del ISoc, cuyo importe depende directamente de los beneficios obtenidos, como en el caso de autos.

- 59 El Reino de Bélgica invoca también el apartado 59 de la sentencia de 22 de mayo de 2003, Korhonen y otros (C-18/01, EU:C:2003:300), del que, a su juicio, se desprende que la gestión de terrenos y edificios de dominio público responde a una necesidad de interés general, de carácter no económico. No obstante, es preciso señalar, como hace la Comisión en el considerando 60 de la Decisión impugnada, que dicha sentencia no se refiere al concepto de empresa en materia de ayudas de Estado, sino a la cuestión de si una sociedad anónima creada, controlada y gestionada por un ente territorial, responde a una necesidad de interés general, en el sentido del artículo 1, letra b), párrafo segundo, de la Directiva 92/50/CEE del Consejo, de 18 de junio de 1992, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de servicios (DO 1992, L 209, p. 1).
- 60 Por tanto, debe desestimarse la imputación basada en la inexistencia de actividad económica en razón de las prerrogativas de poder público de los puertos.
- 61 En segundo lugar, las demandantes estiman que hay que distinguir entre las actividades de gestión de la infraestructura portuaria realizadas por los puertos y las actividades comerciales de los usuarios de los puertos.
- 62 A este respecto, procede señalar, para empezar, que la Comisión identificó con suficiente claridad las actividades económicas realizadas por los puertos en el considerando 44 de la Decisión impugnada (véase el apartado 48 anterior). Como señaló la Comisión en el citado considerando, los puertos dan acceso, en particular, a la infraestructura portuaria a los barcos a cambio de una remuneración y ponen a disposición de los usuarios terrenos a cambio de una remuneración. Por consiguiente, la alegación de las demandantes de que los puertos tan solo facilitan la oferta de servicios por parte de terceros que utilizan los puertos carece de fundamento fáctico.
- 63 Asimismo, debe precisarse que la Comisión no consideró que los puertos prestasen ellos mismos, en todos los casos, determinados servicios, como el levantamiento, la manipulación, el amarre o el practicaje, en favor de los buques que utilizaban sus infraestructuras. Por tanto, reconoció que, en determinados casos, esos servicios podían ser prestados por otras empresas. En el considerando 45 de la Decisión impugnada, la Comisión estimó, no obstante, que el hecho de que terceras empresas utilizaran determinados terrenos e infraestructuras de los puertos para ofrecer servicios a los armadores o a los barcos no significaba que las actividades de gestión que realizaban los puertos en su condición de autoridades portuarias, en particular, el alquiler de dichos terrenos e infraestructuras a dichas terceras empresas, no fueran de naturaleza económica.
- 64 Por lo que atañe a la situación específica de las demandantes, la Comisión reconoció también en la vista que determinados servicios específicos mencionados en el considerando 44 de la Decisión impugnada pueden no ser ofrecidos por estas, sin que ello baste, sin embargo, para poner en entredicho el resto de su análisis (véanse los apartados 48 y 49 anteriores).
- 65 A este respecto, es preciso recordar que, en efecto, en el caso de una decisión relativa a un régimen de ayudas, como en el presente asunto, la Comisión puede limitarse a estudiar, de manera general y abstracta, las características del régimen controvertido para apreciar, en la motivación de la decisión, si, en razón de las reglas fijadas en ese programa, este constituye, en principio, una ayuda de Estado para sus beneficiarios. Por consiguiente, la Comisión no está obligada a efectuar un análisis de la ayuda concedida en cada caso individual sobre la base de este régimen (véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de junio de 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» y otros/Comisión, C-71/09 P, C-73/09 P y C-76/09 P, EU:C:2011:368, apartado 63, y de 26 de noviembre de 2015, Navarra de Servicios y Tecnologías/Comisión, T-487/13, no publicada, EU:T:2015:899, apartado 66).
- 66 Por consiguiente, cuando examina las características generales de un régimen de ayudas, como en el caso de autos, la Comisión puede también identificar, de manera general y abstracta, las actividades económicas que pueden realizar los puertos, aun cuando no todas esas actividades sean efectivamente realizadas en todos los casos por cada puerto. No obstante, en el supuesto de que un puerto no

realizase ninguna de las actividades económicas identificadas por la Comisión en la Decisión impugnada, no podría calificarse como empresa a la que se aplicasen las normas del Tratado FUE relativas a las ayudas de Estado. Sin embargo, eso no es lo que ocurre en el caso de autos, dado que las demandantes efectúan la mayor parte de las actividades económicas identificadas por la Comisión en el considerando 44 de la Decisión impugnada (véanse los apartados 48 y 49 anteriores).

- 67 Las demandantes invocan también, en apoyo de sus alegaciones, el considerando 43 del Reglamento 2017/352, que prevé que, «con objeto de garantizar la igualdad de condiciones y la transparencia en la asignación y el uso de fondos públicos, y de evitar que se produzcan distorsiones en el mercado, es necesario imponer al organismo gestor del puerto que recibe fondos públicos y que actúa también como prestador de servicios, la obligación de mantener una contabilidad independiente para las actividades financiadas con fondos públicos que realiza en su calidad de organismo gestor del puerto, frente a la contabilidad de las actividades que lleva a cabo de forma competitiva». Las demandantes deducen de ello que únicamente la prestación de servicios portuarios puede someterse a la disciplina de las ayudas de Estado, a diferencia de las actividades de gestión del puerto. Sin embargo, como alega la Comisión, el hecho de que los servicios portuarios prestados por terceros constituyan actividades económicas no impide que los propios puertos puedan también realizar actividades económicas. Por otra parte, la última frase de dicho considerando prevé que, «en cualquier caso, debe garantizarse el cumplimiento de la normativa sobre ayudas estatales».
- 68 En la medida en que las demandantes invocan también la práctica decisoria anterior de la Comisión, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, la práctica decisoria de la Comisión relativa a otros asuntos no puede afectar a la validez de la Decisión impugnada, la cual solo puede apreciarse a la luz de las normas objetivas del Tratado (sentencias de 16 de julio de 2014, Alemania/Comisión, T-295/12, no publicada, EU:T:2014:675, apartado 181, y de 9 de junio de 2016, Magic Mountain Kletterhallen y otros/Comisión, T-162/13, no publicada, EU:T:2016:341, apartado 59).
- 69 En cualquier caso, como señaló la Comisión en el considerando 41 de la Decisión impugnada, su práctica decisoria más reciente revela que la explotación comercial y la construcción de infraestructuras portuarias constituyen actividades económicas. Suponiendo que la Comisión hubiera podido modificar su práctica decisoria a este respecto, ello tenía como finalidad ajustarse a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular, en las sentencias de 24 de octubre de 2002, Aéroports de Paris/Comisión (C-82/01 P, EU:C:2002:617), y de 19 de diciembre de 2012, Mitteldeutsche Flughafen y Flughafen Leipzig-Halle/Comisión (C-288/11 P, EU:C:2012:821).
- 70 Las demandantes consideran, sin embargo, que no cabe deducir de las sentencias mencionadas en el apartado 69 posterior que la gestión de la infraestructura portuaria constituya necesariamente una actividad económica. Así, a su entender, por una parte, la situación examinada en la sentencia de 19 de diciembre de 2012, Mitteldeutsche Flughafen y Flughafen Leipzig-Halle/Comisión (C-288/11 P, EU:C:2012:821), es diferente en la medida en que las demandantes en ese asunto no explotan por sí mismas la infraestructura, sino que la ponen a disposición de terceros. Por otra parte, en su opinión, en la sentencia de 24 de octubre de 2002, Aéroports de Paris/Comisión (C-82/01 P, EU:C:2002:617), el Tribunal General calificó como económicas únicamente las actividades que se prestan a cambio de una tasa comercial.
- 71 Sin embargo, como alega la Comisión, el Tribunal General y el Tribunal de Justicia consideraron expresamente que permitir la utilización de instalaciones aeroportuarias por parte de las compañías aéreas, a cambio del pago de una tasa, constituía una actividad económica (véanse, en este sentido, las sentencias de 24 de octubre de 2002, Aéroports de Paris/Comisión, C-82/01 P, EU:C:2002:617, apartado 78, y de 12 de diciembre de 2000, Aéroports de Paris/Comisión, T-128/98, EU:T:2000:290, apartado 121). Pues bien, no existe ninguna diferencia fundamental entre la concesión del acceso a la infraestructura de un aeropuerto a cambio de tasas aeroportuarias y la concesión del acceso a la infraestructura portuaria a cambio de derechos portuarios.

- 72 Además, en contra de lo alegado por las demandantes a este respecto, los puertos explotan ellos mismos la infraestructura portuaria cuando dan acceso a dicha infraestructura a los barcos o arriendan terrenos a cambio de una remuneración, a semejanza del aeropuerto de Leipzig-Halle en el asunto que dio lugar a la sentencia de 19 de diciembre de 2012, *Mitteldeutsche Flughafen y Flughafen Leipzig-Halle/Comisión* (C-288/11 P, EU:C:2012:821).
- 73 Por consiguiente, las demandantes sostienen erróneamente que la Comisión incurrió en la Decisión impugnada en una confusión entre las actividades de los puertos y las de sus usuarios, así como entre la gestión de la infraestructura y la explotación comercial de la superestructura portuaria.
- 74 En tercer lugar, las demandantes ponen de relieve la falta de actividad económica en razón de la práctica tarifaria de las autoridades portuarias.
- 75 A este respecto, procede recordar que, según la jurisprudencia, constituyen servicios que pueden ser calificados de actividades económicas las prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración. La característica esencial de la remuneración reside en el hecho de que constituye la contrapartida económica de la prestación considerada (véase la sentencia de 27 de junio de 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*, C-74/16, EU:C:2017:496, apartado 47 y jurisprudencia citada).
- 76 Por tanto, contrariamente a lo que alegan las demandantes a este respecto, la existencia de una remuneración sí que constituye un elemento pertinente para demostrar la existencia de una actividad económica (véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de diciembre de 2012, *Mitteldeutsche Flughafen y Flughafen Leipzig-Halle/Comisión*, C-288/11 P, EU:C:2012:821, apartado 40, y de 24 de marzo de 2011, *Freistaat Sachsen y Land Sachsen-Anhalt/Comisión*, T-443/08 y T-455/08, EU:T:2011:117, apartado 93).
- 77 A este respecto, la alegación de las demandantes según la cual los derechos portuarios fueron calificados como «retribución» por el *Grondwettelijk Hof* (Tribunal Constitucional, Bélgica), lo que excluiría la toma en consideración de cualquier componente vinculado al beneficio, no desvirtúa la tesis de la Comisión de que esos derechos constituyen la contrapartida económica de la prestación del servicio de que se trate.
- 78 Es cierto que, como alegan las demandantes, según la jurisprudencia, la circunstancia de que un producto o servicio prestado por un organismo público y vinculado al ejercicio por este de prerrogativas de poder público se preste a cambio de una remuneración prevista por la ley, y no determinada, directa o indirectamente, por dicho organismo, no basta por sí misma para calificar a la actividad realizada como actividad económica y al organismo que la realiza como empresa (véase la sentencia de 12 de septiembre de 2013, *Alemania/Comisión*, T-347/09, no publicada, EU:T:2013:418, apartado 30 y jurisprudencia citada). Sin embargo, tal circunstancia tampoco basta, por sí sola, para hacer que la actividad de que se trate no pueda calificarse como actividad económica.
- 79 Asimismo, procede señalar, como hace la Comisión en el considerando 51 de la Decisión impugnada, que las características de las tarifas aplicadas por las autoridades portuarias en el caso de autos (el hecho de que sean públicas y que no sean discriminatorias, entre otras) son similares a las de las tarifas aplicadas a los servicios de interés económico general, que son, en principio, actividades económicas y están sometidos a la legislación en materia de ayudas estatales. Del mismo modo, en la gran mayoría de las actividades económicas, los precios son públicos, no discriminatorios y son fijados de antemano y de forma unilateral por el proveedor del servicio.
- 80 Por último, por lo que atañe a la alegación de que los puertos no persiguen una lógica comercial cuando fijan sus tarifas, sino que pretenden concretar sus misiones de servicio público, procede recordar que el hecho de que la oferta de productos y servicios se haga sin ánimo de lucro no obsta para que la entidad que efectúa tales operaciones en el mercado deba ser considerada una empresa

cuando dicha oferta compita con las de otros operadores con ánimo de lucro (sentencias de 1 de julio de 2008, *MOTOE*, C-49/07, EU:C:2008:376, apartado 27, y de 27 de junio de 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*, C-74/16, EU:C:2017:496, apartado 46; véase también, en este sentido, la sentencia de 12 de septiembre de 2013, *Alemania/Comisión*, T-347/09, no publicada, EU:T:2013:418, apartado 48).

- 81 Además, el mero hecho de que los precios sean fijados unilateralmente por el puerto bajo el control del inspector general de puertos no significa que no se tenga en cuenta la demanda. Al contrario, como observa la Comisión en el considerando 56 de la Decisión impugnada, para fijar las tarifas, en particular, los derechos portuarios, los puertos tienen muy en cuenta las circunstancias del mercado. Por esa razón, es evidente que las tarifas constituyen un instrumento importante de la política comercial de los puertos para incentivar a los armadores y a los expedidores para que usen las infraestructuras portuarias y a las empresas para que se instalen en los puertos y desarrollen allí sus actividades de producción o de servicio. Por lo que respecta, en particular, a los puertos de Amberes y de Zeebrugge, de la nota a pie de página 46 de la Decisión impugnada se desprende que, en virtud del artículo 25, apartado 3, del *Decreet houdende het beleid en het beheer van de zeehavens* (Decreto sobre la Política y la Gestión de los Puertos Marítimos), de 2 de marzo de 1999, «el Gobierno de Flandes y las autoridades portuarias desarrollan iniciativas para definir [...] estructuras tarifarias armónicas en los puertos marítimos flamencos para garantizar una posición competitiva leal».
- 82 Por otra parte, no hay duda de que los derechos portuarios y los cánones de concesión percibidos por los puertos cubran al menos la mayor parte de los costes soportados por estos al ofrecer sus servicios en el mercado, como señaló la Comisión en el considerando 53 de la Decisión impugnada. En el caso del puerto de Amberes, esos ingresos superaban incluso el total de los gastos corrientes en 2015. El hecho de que dichos ingresos puedan también financiar determinadas actividades no económicas no excluye sin embargo que sean percibidos como contrapartida de actividades económicas como la puesta a disposición de la infraestructura portuaria o el acceso a la infraestructura portuaria.
- 83 Por tanto, también debe desestimarse la alegación basada en la inexistencia de actividad económica en razón de la práctica tarifaria de los puertos.
- 84 En cuarto lugar, las demandantes alegan que, aun suponiendo que los puertos realicen actividades económicas, se trataría de actividades meramente accesorias que, por lo tanto, no están comprendidas en el artículo 107 TFUE, apartado 1.
- 85 A este respecto, procede recordar que el hecho de que una entidad disponga de prerrogativas de poder público para el ejercicio de una parte de sus actividades no impide, por sí solo, calificarla de empresa a efectos del Derecho de la Unión en materia de competencia en lo que respecta al resto de sus actividades económicas (sentencias de 24 de octubre de 2002, *Aéroports de Paris/Comisión*, C-82/01 P, EU:C:2002:617, apartado 74, y de 1 de julio de 2008, *MOTOE*, C-49/07, EU:C:2008:376, apartado 25).
- 86 Es cierto que, como alegan las demandantes, según la jurisprudencia, en la medida en que un organismo público ejerce una actividad económica que puede dissociarse del ejercicio de sus prerrogativas de poder público, dicho organismo, por lo que respecta a esa actividad, actúa como una empresa, mientras que, si dicha actividad económica es indisociable del ejercicio de sus prerrogativas de poder público, todas las actividades ejercidas por dicho organismo se considerarán actividades vinculadas al ejercicio de esas prerrogativas (sentencias de 12 de julio de 2012, *Compass-Datenbank*, C-138/11, EU:C:2012:449, apartado 38, y de 12 de septiembre de 2013, *Alemania/Comisión*, T-347/09, no publicada, EU:T:2013:418, apartado 29; véase también, en este sentido, la sentencia de 26 de marzo de 2009, *SELEX Sistemi Integrati/Comisión*, C-113/07 P, EU:C:2009:191, apartados 71 a 80).

- 87 Sin embargo, en el caso de autos, ni las demandantes ni el Reino de Bélgica han aportado datos concretos con el fin de demostrar que las actividades económicas ejercidas por los puertos son indisociables de sus prerrogativas de poder público, tales como el control y la seguridad del tráfico marítimo o el control anticontaminación. El mero hecho de que exista un vínculo económico entre estas actividades, en la medida en que las actividades económicas de los puertos permiten financiar, total o parcialmente, sus actividades no económicas, no basta para apreciar el carácter indisociable de dichas actividades, en el sentido de la jurisprudencia.
- 88 A este respecto, procede también observar que, en el caso de autos, las actividades económicas de los puertos no se convierten en obligatorias como consecuencia de sus actividades no económicas de interés general y que, si no existiesen aquellas, las referidas actividades no económicas no quedarían necesariamente privadas de utilidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de julio de 2012, *Compass-Datenbank*, C-138/11, EU:C:2012:449, apartado 41, y de 12 de septiembre de 2013, *Alemania/Comisión*, T-347/09, no publicada, EU:T:2013:418, apartado 41).
- 89 Por tanto, debe constatar que las actividades económicas de los puertos no son indisociables de sus actividades no económicas de interés general, en el sentido de la jurisprudencia (véase el apartado 86 anterior).
- 90 Por lo demás, procede señalar que ni las demandantes ni el Reino de Bélgica han demostrado que las actividades económicas de los puertos sean secundarias o accesorias con respecto a sus actividades no económicas de interés general.
- 91 Al contrario, como se desprende, en particular, de los considerandos 53 y 65 de la Decisión impugnada, los derechos portuarios y los cánones de concesión representan la gran mayoría del volumen de negocios de los puertos. Además, en respuesta a una pregunta escrita del Tribunal, las demandantes confirmaron que más del 75 % de sus ingresos se generaban a partir de tres tipos de actividades, a saber, las concesiones, la navegación y el remolque. Pues bien, como se desprende del examen de las demás alegaciones de las demandantes, la Comisión no incurrió en ningún error de apreciación al calificar esas actividades como económicas en la Decisión impugnada.
- 92 Por lo tanto, también debe desestimarse la imputación basada en que las actividades económicas de los puertos solo tienen carácter accesorio con respecto a sus actividades no económicas de interés general.

Sobre la primera parte del primer motivo, basada en que no existe un mercado en el que las autoridades portuarias ofrezcan sus servicios

- 93 En el marco de la primera parte del primer motivo, las demandantes sostienen que, al no existir un mercado en el que ofrecer sus servicios, las autoridades portuarias no pueden ser consideradas empresas. En efecto, a su entender, en virtud del Decreto sobre la Política y la Gestión de los Puertos Marítimos, de 2 de marzo de 1999, se creó un monopolio legal, en el marco de una descentralización de las competencias administrativas de poder público, que excluía cualquier competencia potencial estableciendo un prestador exclusivo del servicio en cuestión. Por tanto, según las demandantes, no existe «mercado» por lo que respecta a la gestión de los puertos de Amberes y de Brujas, lo cual, a su juicio, queda confirmado por un informe de la Nederlandse Mededingingsautoriteit (Autoridad Neerlandesa de la Competencia).
- 94 Las demandantes recuerdan, a este respecto, que las autoridades portuarias no hacen sino facilitar la oferta de servicios prestados por terceros, a saber, empresas de transbordo o empresas industriales, en el mercado en el que dichos terceros operan, en particular proporcionando terrenos de concesión, sin ejercer, no obstante, ellas mismas esas actividades económicas.

- 95 Además, la gestión de los puertos debe diferenciarse de la gestión de los aeropuertos, con respecto a la cual una legislación interna confirma el entorno de mercado y, por ello, la competencia, en la que se desarrollan las actividades de gestión de un aeropuerto.
- 96 En el escrito de réplica, las demandantes reprochan también a la Comisión, por una parte, haber llegado a la conclusión errónea de que existía un mercado debido a que ofrecían sus servicios a cambio de una remuneración y, por otra parte, no haber examinado si otros operadores deseaban y eran capaces de prestar los servicios en cuestión en el mercado de que se trata, con arreglo al apartado 14 de la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de «ayuda estatal» conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado FUE.
- 97 La Comisión rebate esas alegaciones.
- 98 A este respecto, debe señalarse que una entidad que dispone de un monopolio legal puede perfectamente ofrecer bienes y servicios en un mercado y, por tanto, ser una «empresa» en el sentido del artículo 107 TFUE. En efecto, como ha señalado la Comisión en el considerando 48 de la Decisión impugnada, el concepto de actividad económica es un concepto objetivo, que se deriva de cuestiones de hecho y, en particular, de la existencia de un mercado para los servicios en cuestión, y no depende de la decisión o la apreciación de las autoridades nacionales.
- 99 En el caso de autos, tal como se ha constatado anteriormente, las demandantes efectúan ellas mismas las actividades calificadas como económicas por la Comisión en el considerando 44 de la Decisión impugnada (véase el apartado 49 anterior). Pues bien, aun suponiendo, como afirman las demandantes, que estas gocen de un monopolio legal y que no existan en Bélgica operadores portuarios privados que compitan con ellas en estas actividades, es preciso señalar que, como confirmó la Comisión en la vista, existe efectivamente una competencia a escala de la Unión entre los distintos puertos marítimos, y, en particular, en el eje Hamburgo-Róterdam-Amberes, para atraer buques u otros prestadores de servicios, circunstancia que las demandantes no niegan. Por tanto, las demandantes incurren en error al considerar que no existe ningún mercado para esas actividades por el mero hecho de que disfruten de un monopolio natural y legal en Bélgica para ejercerlas.
- 100 Las demandantes invocan también un informe de la Autoridad Neerlandesa de la Competencia, del que se desprende que no existe competencia alguna entre los gestores de los puertos. No obstante, es preciso señalar que dicho informe, que se refiere específicamente a la situación competitiva del puerto de Róterdam en los Países Bajos, en el marco de una investigación sobre un abuso de posición dominante, parece poco pertinente a efectos de determinar, de manera general, la falta de actividad económica de los puertos. Además, dicho informe se limita a constatar la escasa competencia entre las autoridades portuarias en lo que respecta a la fijación de las tarifas portuarias en los Países Bajos, sin llegar a la conclusión de que la puesta a disposición de la infraestructura portuaria y la atribución de terrenos industriales no sean actividades económicas.
- 101 Por el contrario, la jurisprudencia ha reconocido que la explotación comercial y la construcción de infraestructuras portuarias o aeroportuarias con vistas a la referida explotación comercial constituían actividades económicas (véanse, en este sentido, las sentencias de 24 de octubre de 2002, *Aéroports de Paris/Comisión*, C-82/01 P, EU:C:2002:617, apartado 78; de 19 de diciembre de 2012, *Mitteldeutsche Flughafen y Flughafen Leipzig-Halle/Comisión*, C-288/11 P, EU:C:2012:821, apartados 40 a 43, y de 15 de marzo de 2018, *Naviera Armas/Comisión*, T-108/16, EU:T:2018:145, apartado 119).
- 102 A este respecto, es errónea la alegación de las demandantes de que la gestión de los puertos debe diferenciarse de la de los aeropuertos. En efecto, como alega la Comisión, el hecho de que la explotación de algunos aeropuertos se efectúe sobre la base de una concesión no significa que la explotación de un aeropuerto o de un puerto por una empresa pública o dotada de prerrogativas de poder público no constituya una actividad económica.

- 103 Además, en el asunto que dio lugar a la sentencia de 15 de marzo de 2018, Naviera Armas/Comisión (T-108/16, EU:T:2018:145), si bien es cierto que se trataba principalmente de examinar si una empresa usuaria del puerto, que gozaba de un derecho exclusivo para realizar en él actividades comerciales, era, por ello, beneficiaria de una ayuda de Estado, el Tribunal declaró, no obstante, en el apartado 119 de dicha sentencia, que la actividad mediante la que el gestor del puerto gestionaba la infraestructura portuaria y la ponía a disposición de una compañía naviera que la utilizaba, a cambio del pago de unas tasas portuarias, constituía efectivamente una actividad «económica».
- 104 Por último, las demandantes invocan el apartado 14 de la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de «ayuda estatal» conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado FUE con el fin de sostener que esta debería haber examinado si otros operadores deseaban y eran capaces de prestar los servicios en cuestión en el mercado de que se trata. El referido apartado 14 dispone lo siguiente:
- «La decisión de una autoridad pública de no permitir a terceros prestar determinado servicio (por ejemplo, porque desea prestarlo de forma interna) no excluye la existencia de una actividad económica. A pesar de dicho cierre del mercado, una actividad económica puede existir cuando otros operadores quieran y puedan prestar el servicio en el mercado en cuestión. En términos más generales, el hecho de que un servicio concreto se preste de forma interna es irrelevante a efectos de la naturaleza económica de la actividad.»
- 105 La Comisión ha precisado en el escrito de réplica y en la vista que el apartado 14 de su Comunicación relativa al concepto de «ayuda estatal» conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado FUE no podía invocarse válidamente por las demandantes, dado que en el caso de autos ellas mismas prestaban directamente determinados servicios, lo cual, con arreglo al referido apartado, no bastaba para considerar que no había ninguna actividad económica. En efecto, no puede excluirse que otras empresas privadas desearan y pudiesen ser capaces de ejercer las actividades económicas realizadas por las demandantes, si dichas actividades estuviesen efectivamente abiertas a la competencia y no fuesen objeto de un monopolio legal.
- 106 Por tanto, la primera parte del primer motivo debe también desestimarse.
- 107 A la luz de todas estas consideraciones, procede declarar que la Comisión estimó sin incurrir en error de apreciación, en el considerando 67 de la Decisión impugnada, que las actividades realizadas por los puertos belgas eran, al menos parcialmente, actividades económicas.
- 108 En consecuencia, procede desestimar el primer motivo.

Sobre los motivos segundo y tercero, basados, en esencia, en la vulneración del criterio de selectividad

- 109 Mediante sus motivos segundo y tercero, las demandantes invocan, en esencia, la vulneración del criterio de selectividad establecido en el artículo 107 TFUE, apartado 1.
- 110 Antes de examinar las diferentes alegaciones de las demandantes y del Reino de Bélgica en el marco de estos dos motivos, procede recordar la posición adoptada por la Comisión en la Decisión impugnada para concluir que la medida controvertida tenía carácter selectivo, así como la jurisprudencia pertinente.

Resumen del análisis de la Comisión relativo a la selectividad de la medida en la Decisión impugnada

- 111 En el punto 5.1.4 de la Decisión impugnada, dedicado a la selectividad de la medida, la Comisión alegó, para empezar, que no se había cuestionado que los puertos belgas no pagasen el ISoc. El fundamento de esta exención podía ser, según las autoridades belgas, el artículo 180, punto 2, del CIR, o los artículos 1 y 2 del CIR (considerando 81 de la Decisión impugnada).
- 112 La Comisión llevó a cabo, a continuación, un análisis en dos fases, dependiendo de que los artículos 1 y 2 del CIR constituyesen la base jurídica de la exención del ISoc de los puertos belgas (en lo sucesivo, «segundo supuesto») o de que el artículo 180, punto 2, del CIR constituyese la base jurídica de la exención del ISoc de los puertos belgas (en lo sucesivo, «primer supuesto»).
- 113 En primer lugar, en el marco del segundo supuesto, la Comisión analizó la alegación de las autoridades belgas según la cual el artículo 180, punto 2, del CIR tan solo extrae las consecuencias de las reglas generales que figuran en los artículos 1 y 2 del CIR y no constituye, por tanto, una excepción con respecto al sistema de referencia (considerandos 82 a 91 de la Decisión impugnada). La Comisión consideró, a este respecto, que tal interpretación se basaba esencialmente en el supuesto de que las actividades realizadas por los puertos excluyen necesariamente que se los considere como «sociedades» a efectos del impuesto sobre la renta (de las personas jurídicas residentes), cuando en realidad los puertos son «empresas» a tenor del artículo 107 TFUE. Ahora bien, por el contrario, la Comisión consideró que, en principio, los puertos eran «sociedades» a efectos del impuesto sobre la renta debido a la naturaleza de sus actividades y que realizaban actividades económicas que permitían calificarlos como «empresas» a tenor del artículo 107 TFUE (considerandos 84 y 85 de la Decisión impugnada). Asimismo, la Comisión señaló que el supuesto sobre el cual descansaba el razonamiento de las autoridades belgas se opone al comentario oficial del CIR, a otras disposiciones de Derecho interno y a la posición oficial del Gobierno belga (considerando 86 de la Decisión impugnada).
- 114 Por consiguiente, la Comisión indicó que no compartía el punto de vista según el cual, aunque se suprimiera el artículo 180, punto 2, del CIR, los puertos no estarían sujetos al ISoc en cumplimiento de los criterios generales de los artículos 1 y 2 del mismo Código. Por los mismos motivos, la Comisión cuestionó que las normas relativas al IPJ constituyesen un sistema de referencia para la fiscalidad de los puertos. En lo que respecta a dichos elementos, la Comisión consideró que, si se aplicaran las normas generales del Derecho interno belga, los puertos estarían sujetos al ISoc debido a la renta que generan las actividades económicas que realizan (considerandos 87 a 89 de la Decisión impugnada).
- 115 La Comisión precisó, por lo demás, que, incluso si las normas nacionales en cuestión —o su interpretación por parte de la administración— eximieran del ISoc a los puertos belgas, dichas normas introducirían una diferenciación entre «empresas» que realizan actividades económicas a tenor del artículo 107 TFUE. Así pues, al igual que el artículo 180, punto 2, del CIR, en el análisis presentado a continuación, esas normas o el sistema belga de imposición sobre la renta en general serían la causa de la ventaja concedida a determinadas «empresas», a saber, los puertos, cuando en realidad, en lo que respecta a las ganancias que generan sus «actividades económicas», estas empresas se encuentran en una situación comparable a la de otras empresas (personas jurídicas residentes) sujetas al ISoc en lo relativo al objetivo del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas residentes, que es gravar las rentas. Asimismo, la Comisión consideró que los puertos no se regían por «principios de funcionamiento particulares que [los] diferenci[asen] claramente del resto de los operadores económicos» sujetos al ISoc. En particular, según la Comisión, el que los puertos no persigan fines de lucro no basta para considerar que se encuentran en una situación diferente de la de otros operadores sujetos al ISoc. En ese caso, a su entender, el sistema belga en sí sería selectivo (considerando 90 de la Decisión impugnada).

- 116 Por consiguiente, a juicio de la Comisión, aunque los artículos 1 y 2 del CIR constituyeran el fundamento jurídico de la exención del ISoc concedida a los puertos belgas, esa medida sería selectiva a primera vista en lo que respecta a las actividades económicas de los puertos (considerando 91 de la Decisión impugnada).
- 117 En segundo lugar, la Comisión analizó el primer supuesto, privilegiado por ella, según el cual el artículo 180, punto 2, del CIR constituye la base jurídica de la exención del ISoc de los puertos belgas, como excepción al marco de referencia, formado por los artículos 1 y 2 del CIR (considerandos 92 a 107 de la Decisión impugnada).
- 118 A este respecto, la Comisión consideró, en primer término, que, en este caso, el sistema de referencia estaba constituido por las normas fiscales generales derivadas de los artículos 1 y 2 del CIR, mientras que el artículo 180, punto 2, del CIR constituía una excepción a estas normas fiscales generales. En efecto, a su entender, el artículo 1 del CIR establecía un sistema dual de imposición de la renta para las personas jurídicas residentes en Bélgica: las «sociedades» estaban sujetas al ISoc y las «personas jurídicas distintas de las sociedades» estaban sujetas al IPJ. El artículo 2 del CIR establecía, a su juicio, los criterios que permitían definir a las «sociedades» y, por consiguiente, determinar las personas jurídicas sujetas al ISoc y, por eliminación, aquellas cuya renta estaría sujeta al IPJ. El artículo 179 del CIR confirma, en opinión de la Comisión, que los contribuyentes sujetos al ISoc son las sociedades residentes. Ahora bien, según la Comisión, el artículo 180, punto 2, del CIR exime a los puertos del ISoc de forma incondicional, sin aplicar los criterios generales de distinción entre el ISoc y el IPJ definidos en los artículos 1 y 2, es decir, sin tener en cuenta la calificación o no de «sociedades» de los puertos (considerandos 93 y 94 de la Decisión impugnada).
- 119 En segundo término, la Comisión estimó que esa excepción al sistema de referencia introducía una diferenciación entre operadores que se encontraban en una situación fáctica y jurídica comparable respecto del objetivo del régimen fiscal de referencia. En efecto, según la Comisión, más allá del sistema de referencia que se eligiese (el ISoc o el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas residentes en general), el objetivo del impuesto sobre la renta era gravar las rentas y, respecto de este objetivo, todas las empresas estaban en la misma situación fáctica y jurídica en relación con las ganancias generadas por sus actividades económicas. A su entender, el hecho de que los puertos no persiguiesen fines de lucro o que prestasen menos atención al rendimiento de la inversión a corto plazo no cambiaba en nada esta valoración. En su opinión, el hecho de que los puertos belgas fuesen propiedad y estuviesen bajo el control de poderes públicos o que, en particular, realizasen actividades no económicas, como las inherentes al ejercicio del poder público, no implicaba que estuviesen en una situación fáctica y jurídica diferente en lo que respecta a la aplicación del ISoc sobre la renta generada por sus actividades económicas ISoc (considerandos 97 y 98 de la Decisión impugnada).
- 120 La Comisión extrajo de ello la conclusión de que, por consiguiente, la medida era selectiva a primera vista en lo que respecta a las actividades económicas de los puertos (considerando 99 de la Decisión impugnada).
- 121 En tercer lugar, con independencia del supuesto tomado en consideración, la Comisión procedió a examinar una posible justificación de la medida por la naturaleza o la economía general del sistema fiscal. Para empezar, recordó que la compatibilidad de una medida con el Derecho interno no podía constituir en sí misma una justificación por la economía del sistema mientras no se demostrase que dicha justificación se debía a las características inherentes del sistema fiscal de referencia. Además, observó que la ausencia de discriminación en el Derecho nacional no implicaba la ausencia de selectividad a tenor del artículo 107 TFUE, apartado 1 (considerandos 101 y 102 de la Decisión impugnada).
- 122 Asimismo, según la Comisión, dado que el criterio determinante de la sujeción al ISoc o al IPJ es la realización, por parte de la entidad en cuestión, de una «explotación» o de «operaciones de carácter lucrativo» (véase el artículo 2 del CIR), los hechos alegados de que los puertos estarían exentos del

ISoc porque no distribuyen sus ganancias sino que las reinvierten, de que persiguen un objetivo que va más allá de su propio interés, de que su objeto social no es generar ganancias, de que forman parte de los poderes públicos y de que realizan tareas de interés general no bastan para justificar un trato fiscal más favorable que el dado a otras empresas residentes en vista de los principios rectores del sistema fiscal. Por otra parte, a su entender, el hecho alegado de que los fondos de los puertos no siempre cubren sus costes o el hecho de que determinados costes que no están asociados con el objeto social de una empresa no podrían deducirse del ISoc, en aplicación del artículo 49 del CIR, tampoco permite justificar la exención del ISoc concedida a los puertos. Además, a juicio de la Comisión, el hecho, suponiéndolo probado, de que la exención del ISoc concedida a los puertos sea el resultado de la aplicación de un principio general del Derecho, o incluso de la propia Constitución belga, no permite en sí mismo justificar la exención por la naturaleza o la economía general del sistema, dado que las posibles consideraciones tenidas en cuenta por el constituyente o los órganos jurisdiccionales nacionales pueden ser independientes del buen funcionamiento del sistema fiscal o de sus principios rectores (considerandos 103 a 106 de la Decisión impugnada).

- 123 En conclusión, según la Comisión, los argumentos de las autoridades belgas y las partes interesadas relacionados con los criterios desarrollados por la jurisprudencia nacional para determinar si una persona jurídica es o no una «sociedad» a tenor de los artículos 1 y 2 del CIR (en particular, la ausencia de métodos industriales y comerciales) no permiten justificar la medida por la lógica intrínseca del sistema fiscal, puesto que en realidad están destinados a demostrar que los puertos no son «sociedades», en cuyo caso la exención del ISoc sería una medida selectiva debido a los criterios empleados para determinar los límites del sistema de referencia y no a una exención del sistema de referencia que podría considerarse justificada (considerando 107 de la Decisión impugnada).

Recordatorio de la jurisprudencia pertinente

- 124 El artículo 107 TFUE, apartado 1, establece que, «salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».
- 125 Según reiterada jurisprudencia, la calificación de una medida nacional como «ayuda de Estado», a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, exige que concurren todos los requisitos siguientes. En primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, la intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. En tercer lugar, la medida debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar falsear la competencia (sentencias de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 53; de 6 de marzo de 2018, Comisión/FIH Holding y FIH Erhvervsbank, C-579/16 P, EU:C:2018:159, apartado 43, y de 28 de junio de 2018, Alemania/Comisión, C-208/16 P, no publicada, EU:C:2018:506, apartado 79).
- 126 En lo que se refiere al requisito de selectividad de la ventaja que constituye el concepto de «ayuda de Estado» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, se desprende de una jurisprudencia asimismo reiterada del Tribunal de Justicia que la apreciación de este requisito requiere que se determine si, en el marco de un régimen jurídico determinado, la medida nacional en cuestión puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, y que, por lo tanto, reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de discriminatorio (véase la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 54 y jurisprudencia citada).

- 127 Por otra parte, cuando la medida en cuestión se prevé como un régimen de ayudas y no como una ayuda individual, corresponde a la Comisión determinar si esa medida, aun cuando atribuya una ventaja de alcance general, lo hace en beneficio exclusivo de ciertas empresas o de ciertos sectores de actividad (véase la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 55 y jurisprudencia citada).
- 128 El examen de la selectividad de una medida, en particular, en materia fiscal, tiene por objeto determinar si esta favorece a «determinadas empresas o producciones» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, o si, por el contrario, constituye una medida general de política fiscal, aplicable sin distinción a todas las empresas situadas en el territorio nacional (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, apartado 35; de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732, apartado 73, y de 18 de julio de 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, apartado 18).
- 129 En este contexto, con objeto de calificar una medida fiscal nacional como «selectiva», la Comisión debe identificar, en un primer momento, el régimen tributario común o «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate y demostrar, en un segundo momento, que la medida fiscal en cuestión supone una excepción al referido régimen común, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado a dicho régimen común, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable (véase la sentencia de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, apartado 36 y jurisprudencia citada).
- 130 Sin embargo, el concepto de «ayuda de Estado» no se refiere a las medidas que establecen una diferenciación entre empresas que, en relación con el objetivo perseguido por el régimen jurídico en cuestión, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable y que, en consecuencia, son *a priori* selectivas, cuando el Estado miembro de que se trate consigue demostrar que la diferenciación está justificada porque resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en que se inscriben (véase la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 58 y jurisprudencia citada).
- 131 Así pues, el examen del requisito de la selectividad implica, en principio, determinar, en un primer momento, el sistema de referencia en el que se inscribe la medida de que se trata, ya que dicha determinación del sistema de referencia reviste especial importancia en el caso de medidas fiscales porque la propia existencia de una ventaja solo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal» (véase la sentencia de 28 de junio de 2018, Alemania/Comisión, C-208/16 P, no publicada, EU:C:2018:506, apartado 85 y jurisprudencia citada).
- 132 Sin embargo, la calificación de un sistema fiscal como «selectivo» no se supedita al hecho de que esté concebido de forma que las empresas que eventualmente se ven favorecidas por una ventaja selectiva estén, en general, sujetas a las mismas cargas fiscales que las otras empresas, pero se beneficien de normas que establezcan excepciones, de modo que la ventaja selectiva pueda identificarse como la diferencia entre la carga fiscal normal y la soportada por estas primeras empresas (sentencias de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732, apartado 91, y de 28 de junio de 2018, Alemania/Comisión, C-208/16 P, no publicada, EU:C:2018:506, apartado 87).
- 133 En efecto, comprender el criterio de selectividad de esa forma presupondría que, para que un régimen fiscal pudiera calificarse de «selectivo», debería estar concebido con arreglo a una determinada técnica jurídica, lo que daría lugar a que las normas fiscales nacionales no estuvieran sujetas al control en materia de ayudas de Estado por el mero hecho de haber recurrido a otra técnica jurídica, aunque produjesen, de Derecho o de hecho, mediante el ajuste y la combinación de diversas normas fiscales, los mismos efectos. Por consiguiente, ello sería contrario a la reiterada jurisprudencia según la cual el artículo 107 TFUE, apartado 1, no distingue según las causas o los objetivos de las intervenciones

estatales, sino que los define en función de sus efectos y, por lo tanto, independientemente de las técnicas utilizadas (véase la sentencia de 28 de junio de 2018, Alemania/Comisión, C-208/16 P, no publicada, EU:C:2018:506, apartado 88 y jurisprudencia citada).

- 134 No obstante, de esa misma jurisprudencia se deriva también que, aunque para considerar que una medida fiscal es selectiva no sea decisiva la técnica normativa utilizada, de modo que no siempre es necesario que tenga carácter excepcional con respecto a un régimen tributario común, el hecho de que tenga ese carácter por utilizar esa técnica normativa es pertinente para estos fines cuando de ello se deriva que se distinguen dos categorías de operadores que, *a priori*, son objeto de trato diferenciado, esto es, los que están comprendidos dentro de la medida de excepción y los que siguen incluidos en el régimen tributario común, pese a que ambas categorías se encuentren en una situación comparable habida cuenta del objetivo perseguido por dicho régimen (sentencias de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 77; de 28 de junio de 2018, Alemania/Comisión, C-208/16 P, no publicada, EU:C:2018:506, apartado 90, y de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, apartado 33).
- 135 Las diferentes imputaciones de las demandantes y del Reino de Bélgica deben examinarse a la luz de estas consideraciones.
- 136 A este respecto, el Tribunal considera oportuno examinar la selectividad de la medida de que se trata —a saber, la exención del ISoc de la que disfrutaban los puertos en virtud del artículo 180, punto 2, del CIR— en dos fases, como hizo la Comisión en la Decisión impugnada, en función de que el artículo 180, punto 2, del CIR sea una excepción al marco de referencia, constituido por los artículos 1 y 2 del CIR (véanse los apartados 117 a 120 anteriores) o de que forme parte del marco de referencia (véanse los apartados 113 a 116 anteriores).

Sobre la selectividad de la medida de que se trata en el supuesto de que el artículo 180, punto 2, del CIR constituya una excepción al marco de referencia

– Sobre la imputación basada en la identificación errónea del marco de referencia

- 137 En su segundo motivo, las demandantes, apoyadas por el Reino de Bélgica, alegan que la Comisión concluyó erróneamente que la medida controvertida era selectiva al considerar, en primer lugar, que el ISoc constituía el sistema de referencia para las entidades como las demandantes y, en segundo lugar, que la sujeción de los puertos al IPJ constituía una excepción al sistema de referencia, que entrañaba una diferencia de trato entre operadores que se encontraban, desde el punto de vista del objetivo del sistema fiscal de que se trata, en una situación fáctica y jurídica comparable.
- 138 Así pues, según las demandantes, la exención del ISoc concedida a los puertos belgas en virtud del artículo 180, punto 2, del CIR no es más que una mera aplicación de las normas generales de los artículos 1 y 2 del CIR. Las demandantes alegan también que el comentario oficial del CIR, en el que se basó la Comisión en la Decisión impugnada, indica únicamente que las personas jurídicas que están incondicionalmente exentas del ISoc, con arreglo al artículo 180, punto 2, del CIR, pueden, en principio, ser consideradas contribuyentes sujetos al ISoc. Por lo tanto, no es posible deducir de dicho comentario que la supresión del artículo 180, punto 2, del CIR daría lugar automáticamente a someter específicamente a los puertos al ISoc. En sí mismo, el hecho de estar sujeto al IPJ no puede considerarse como una excepción al marco de referencia.
- 139 Según el Reino de Bélgica, las entidades sujetas al IPJ se caracterizan, por un lado, por el hecho de que no se dedican a una explotación ni a operaciones de carácter lucrativo y, por otro lado, por el hecho de que persiguen un fin que trasciende su interés personal o el de sus accionistas. Por lo que se refiere a las autoridades portuarias, a su entender, aun cuando estas realicen, de manera marginal, actividades económicas, la inexistencia de ánimo de lucro y el carácter de interés general de sus funciones

justifican que estén exentas del ISoc. De este modo, a juicio del Reino de Bélgica, al establecer un vínculo automático entre actividad económica e ISoc, la Comisión no tiene en cuenta el concepto de sociedad en el Derecho belga, que se caracteriza por el ánimo de lucro, es decir, por el hecho de proporcionar a los socios un beneficio patrimonial directo o indirecto.

140 La Comisión rebate esas alegaciones.

141 A este respecto, es preciso señalar, para empezar, que, en contra de lo alegado por las demandantes, la Comisión no consideró en la Decisión impugnada que el sistema de referencia estuviese constituido únicamente por el ISoc, siendo otros sistemas impositivos una excepción a este. En efecto, de los considerandos 83 y 93 de la Decisión impugnada se desprende que la Comisión consideró que el sistema de referencia estaba compuesto, en el caso de autos, por las normas fiscales generales derivadas de los artículos 1 y 2 del CIR, que disponen que las «sociedades» están sujetas al ISoc, mientras que las personas jurídicas residentes que no sean «sociedades» están sujetas al IPJ. No obstante, la Comisión examinó si, con arreglo a dichas reglas generales, los puertos estaban, en principio, incluidos en el concepto de «sociedad», contemplado en el artículo 2, punto 5, del CIR, de modo que el artículo 180, punto 2, del CIR debería interpretarse como una excepción al sistema de referencia en su favor, o si, en aplicación de dichas reglas generales, quedaban naturalmente comprendidos dentro del IPJ, de modo que el artículo 180, punto 2, del CIR tendría un efecto meramente declarativo.

142 Por tanto, la alegación de las demandantes según la cual la Comisión definió erróneamente al ISoc como el sistema de referencia se basa en una interpretación errónea de la Decisión impugnada y debe, por ello, desestimarse.

143 A continuación, procede señalar que el enfoque defendido por las demandantes y el Reino de Bélgica, según el cual el artículo 180, punto 2, del CIR no constituye una excepción al marco de referencia, corresponde al segundo supuesto que fue examinado por la Comisión, en los considerandos 82 a 97 de la Decisión impugnada, para demostrar la selectividad de la medida controvertida (véanse los apartados 113 a 116 anteriores).

144 Para rechazar este enfoque, la Comisión se basó fundamentalmente en el hecho de que los puertos eran, en principio, «sociedades» a efectos del impuesto sobre la renta, dado que la parte esencial de sus actividades eran actividades económicas. Por ello, consideró que, si no existiese el artículo 180, punto 2, del CIR, los puertos estarían normalmente sujetos al ISoc y rechazó la idea de que, en virtud de una aplicación «normal» de los artículos 1 y 2 del CIR, los puertos estarían sujetos al IPJ y no al ISoc.

145 Es preciso señalar que este razonamiento no adolece de ningún error de apreciación.

146 En efecto, el artículo 1 del CIR define al ISoc como «un impuesto sobre la renta global de las sociedades residentes», mientras que el IPJ es definido en dicho artículo como «un impuesto sobre la renta de las personas jurídicas belgas que no constituyan sociedades», sin más precisiones.

147 El artículo 2, punto 5, del CIR, que, como reconoce la Comisión en la Decisión impugnada, forma también parte del marco de referencia, define además lo que debe entenderse por «sociedad» y por «sociedad residente». De este modo, la «sociedad» se define en el artículo 2, punto 5, letra a), del CIR como «toda sociedad, asociación, entidad u organismo legalmente constituido que tenga personalidad jurídica y se dedique a una explotación o a operaciones de carácter lucrativo». La «sociedad residente» se define en el artículo 2, punto 5, letra b), del CIR como «toda sociedad que tenga en Bélgica su domicilio social, su establecimiento principal o su sede de dirección o de administración y que no esté excluida del ámbito de aplicación del impuesto sobre sociedades».

- 148 Al ser interrogadas sobre este particular mediante una diligencia de ordenación del procedimiento y durante la vista, las partes reconocieron que el criterio determinante para establecer si una persona jurídica residente debe estar sujeta al ISoc o al IPJ reside en dirimir si dicha entidad se dedica o no a una «explotación o a operaciones de carácter lucrativo», en el sentido del artículo 2, punto 5, letra a), del CIR.
- 149 Por consiguiente, procede examinar si los puertos se dedican a una «explotación o a operaciones de carácter lucrativo», en el sentido del artículo 2, punto 5, letra a), del CIR y si están comprendidos, en principio, en la definición de «sociedad» prevista en dicho artículo.
- 150 A este respecto, como han explicado las demandantes en respuesta a una diligencia de ordenación del procedimiento, el hecho de dedicarse a una «explotación de carácter lucrativo» hace referencia, según el comentario 179/10 de la Administración tributaria belga, a «la explotación de cualquier empresa industrial, comercial o agrícola», cuyos beneficios constituirían rendimientos profesionales sujetos al impuesto de las personas físicas en ese concepto si dicha explotación perteneciese a una persona física o a una sociedad que no tenga personalidad jurídica. Por su parte, la expresión «dedicarse a operaciones lucrativas» cubre a la vez las «ocupaciones lucrativas», en el sentido de una ocupación con ánimo de lucro, y las ocupaciones de carácter lucrativo, pero sin ánimo de lucro, que se caracterizan por una actividad profesional permanente, que comprende, o bien la repetición suficientemente frecuente como para constituir una «ocupación» de operaciones de carácter industrial, comercial o agrícola, o bien la utilización de métodos industriales o comerciales. Asimismo, según el comentario 182/10 del CIR, una persona jurídica aplica métodos industriales y comerciales cuando trabaja con un objetivo, una organización o una estrategia económica y recurre a métodos de gestión inspirados esencialmente en los conceptos de costes, ingresos y rentabilidad.
- 151 Por consiguiente, aunque, como alegan las demandantes y el Reino de Bélgica, los conceptos de «actividad económica» y «de operaciones de carácter lucrativo» no coinciden totalmente, lo cierto es que, en el caso de autos, habida cuenta de las actividades precedentemente mencionadas (véase el apartado 49 anterior), los puertos efectúan operaciones de carácter lucrativo, en el sentido del artículo 2, punto 5, letra a), del CIR.
- 152 No obstante, según el Reino de Bélgica, la «sociedad» se caracteriza principalmente, a diferencia de cualquier otra persona jurídica residente, por el ánimo de lucro. A este respecto hace referencia al artículo 1 del wetboek van vennootschappen (Código de Sociedades), que establece que «una sociedad está constituida por un contrato conforme al cual dos o más personas ponen algo en común, para ejercer una o varias actividades determinadas con el fin de procurar a los socios un beneficio patrimonial directo o indirecto».
- 153 Sin embargo, es preciso señalar, como hace la Comisión, que de los artículos 1 y 2 del CIR —que forman el marco de referencia pertinente en el presente asunto— no se desprende que el ánimo de lucro sea un criterio de distinción determinante a este respecto, puesto que el artículo 2, punto 5, del CIR no hace referencia al ánimo de lucro, sino al hecho de dedicarse a «una explotación o a operaciones de carácter lucrativo».
- 154 Cuando se les preguntó sobre esta cuestión mediante una diligencia de ordenación del procedimiento, las demandantes y el Reino de Bélgica reconocieron que el concepto de explotación o de operaciones «de carácter lucrativo», al que se refiere el artículo 2, punto 5, letra a), del CIR, no coincide necesariamente con el de «ánimo de lucro». Esta interpretación se ve confirmada, además, por el comentario 179/11 de la Administración tributaria belga que interpreta esta disposición, según el cual la expresión «dedicarse a operaciones de carácter lucrativo» abarca también las operaciones de carácter lucrativo efectuadas sin ánimo de lucro, que se asimilan a una actividad profesional permanente, porque comprenden, bien la repetición suficientemente frecuente como para constituir una ocupación de operaciones de carácter industrial, comercial o agrícola, bien la aplicación de métodos industriales o comerciales.

- 155 Además, del considerando 103 de la Decisión impugnada se desprende que otras empresas también reinvierten sus ganancias, persiguen objetivo o generan efectos sobre la economía que superan sus propios intereses sin por ello estar exentas del ISoc. En la nota a pie de página 83 de la Decisión impugnada, se hace, así pues, referencia al hecho de que algunas entidades intermunicipales, que también realizan tareas de interés general, y que se han creado por razones de interés público, han sido sujetas recientemente al ISoc en Bélgica, extremo que reconocieron las demandantes y el Reino de Bélgica en sus respuestas a las diligencias de ordenación del procedimiento. En consecuencia, procede declarar que la realización de tareas de interés general, el objeto social de no tener como finalidad generar ganancias o el estatuto público de los socios no son los criterios determinantes en los que se basa el régimen fiscal de que se trata.
- 156 Por tanto, contrariamente a lo que alega el Reino de Bélgica, no se desprende de la propia lógica de los artículos 1 y 2 del CIR que el artículo 180, punto 2, del CIR no tenga ningún alcance jurídico y sea meramente declarativo. Por el contrario, como alega la Comisión, de la lógica de estas disposiciones se desprende que las sociedades residentes que se dedican a una explotación o a operaciones de carácter lucrativo deben estar, en principio, sujetas al ISoc. Así pues, el artículo 180, punto 2, del CIR establece una exención incondicional del ISoc en favor de los puertos a los que se refiere, en la medida en que estos efectúan efectivamente operaciones de carácter lucrativo, en el sentido del artículo 2, punto 5, letra a), del CIR. Por consiguiente, el artículo 180, punto 2, del CIR no forma parte integrante del marco de referencia ni de su lógica, como alegan las demandantes y el Reino de Bélgica, sino que constituye una excepción a dicho marco.
- 157 Esta conclusión se ve corroborada por los diferentes elementos de prueba presentados de manera convincente por la Comisión en la Decisión impugnada, así como en el marco del procedimiento ante el Tribunal, tales como, en particular, los comentarios oficiales del CIR realizados por la Administración tributaria belga y las tomas de posición oficiales de las autoridades belgas efectuadas *in tempore non suspecto*, en los que se entiende que los puertos están, en principio, comprendidos dentro de la definición del término «sociedad» establecida en el artículo 2, punto 5, del CIR.
- 158 De este modo, en primer término, del considerando 86 de la Decisión impugnada se desprende que, según los comentarios oficiales de la Administración tributaria belga, los puertos son empresas públicas que, de no existir la exención incondicional recogida en el artículo 180, punto 2, del CIR, quedarían sujetas al ISoc, con arreglo a los artículos 1 y 2 del CIR. El comentario 179/2, citado en la nota 71 de la Decisión impugnada, precisa, por ejemplo, que, «aunque en principio puedan considerarse como contribuyentes sujetos al ISoc, con arreglo [a] los artículos 180 a 182 del CIR [...], están exentas del ISoc: 1) las personas jurídicas que se benefician de una exención “incondicional” del ISoc».
- 159 En segundo término, del considerando 86 de la Decisión impugnada también se desprende que el propio Gobierno belga señaló ante el Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional) que los puertos, entre otras sociedades y personas jurídicas a las que se refieren los artículos 180 y 220, punto 2, del CIR, eran en efecto personas jurídicas que se dedicaban a una explotación o a operaciones de carácter lucrativo, a tenor del artículo 2 del CIR. Del mismo modo, el viceprimer ministro y ministro de Finanzas y Comercio Exterior consideró también ante la Cámara de Representantes de Bélgica que los puertos eran empresas públicas que, sin una exención incondicional concedida por el artículo 180 del CIR, estarían sujetas al ISoc, en cumplimiento de los artículos 1, 2 y 179 del CIR.
- 160 En tercer término, de la Ley adoptada por el Parlamento Federal belga el 29 de mayo de 2018 —wet tot bepaling van de voorwaarden van overgang bij de onderwerping aan de vennootschapsbelasting van havenbedrijven (Ley por la que se establecen las condiciones del paso de la sujeción al impuesto sobre sociedades de las empresas portuarias) (*Belgisch Staatsblad*, 11 de junio de 2018, p. 48409)— se desprende que, para conformarse a la Decisión impugnada y suprimir la exención incondicional del ISoc de la que se beneficiaban los puertos, calificada como ayuda de Estado por la Comisión, se establece, en el artículo 2 de dicha Ley que «el artículo 180, párrafo 1, punto 2, del [CIR] es derogado». Por consiguiente, es preciso señalar que, como alegó la Comisión en la vista, según el

legislador belga, la mera supresión de la exención prevista en el artículo 180, punto 2, del CIR basta para someter los puertos al ISoc, lo que implica que, si no existiese dicha exención, los puertos estarían natural o automáticamente sujetos al ISoc.

- 161 En cuarto término, del tenor y de la lógica de los artículos 180 a 182 del CIR se desprende que el artículo 180 establece una excepción incondicional al ISoc, en la medida en que, a diferencia de los artículos 181 y 182, no supedita la no sujeción al ISoc de las entidades que se mencionan a ningún otro requisito. En efecto, por una parte, el artículo 181 del CIR dispone que «tampoco son sujetos pasivos del [ISoc] las asociaciones sin ánimo de lucro y las demás personas jurídicas que no tengan ánimo de lucro» y que realicen determinadas actividades de interés general enumeradas en dicho artículo, como la ayuda a las familias o la enseñanza. Por otra parte, el artículo 182 del CIR establece que, «en el caso de las asociaciones sin ánimo de lucro y de las demás personas jurídicas que no persigan un fin lucrativo, no se consideran operaciones de carácter lucrativo: 1) las operaciones aisladas o excepcionales; 2) las operaciones que consistan en la inversión de fondos obtenidos en el ejercicio de su misión estatutaria; 3) las operaciones que constituyan una actividad que únicamente comprenda accesoriamente operaciones industriales, comerciales o agrícolas o que no aplique métodos industriales o comerciales». En cambio, el artículo 180 del CIR, dispone simplemente que «no estarán sujet[a]s al impuesto sobre sociedades» las entidades enumeradas en él, sin establecer ningún otro requisito ligado a la inexistencia de ánimo de lucro o al carácter accesorio de las operaciones de carácter lucrativo efectuadas por esas entidades.
- 162 Esta misma lógica se sigue también en el artículo 220 del CIR, que establece que «estarán sujetos al impuesto de las personas jurídicas: 1) el Estado, las comunidades, las regiones, las provincias, las aglomeraciones, las mancomunidades de municipios, los municipios, los centros públicos de acción social, [...] así como los establecimientos de culto públicos, los distritos de emergencia, los distritos de policía, y los pólder y los wateringues [organismos de obras hidráulicas]; 2) las personas jurídicas que, en virtud del artículo 180, no estén sujetas al impuesto sobre sociedades; 3) las personas jurídicas que tengan en Bélgica su sede social, su establecimiento principal o su sede de dirección o administración, que no se dediquen a una explotación o a operaciones de carácter lucrativo o que no estén sujetas al impuesto sobre sociedades con arreglo [a los] artículos 181 y 182». En efecto, salvo que se prive al artículo 220, punto 2, del CIR de todo efecto útil y se considere que esta disposición, al igual que el artículo 180 del CIR, tiene un valor meramente declarativo, de esta disposición también se desprende que, si no existiese la exención prevista en el artículo 180, punto 2, del CIR, en principio, los puertos estarían sometidos al ISoc, a menos que puedan demostrar que no se dedican a una explotación o a operaciones de carácter lucrativo, o que cumplen los demás requisitos de los artículos 181 y 182 del CIR.
- 163 Por tanto, a la luz de todas estas consideraciones, procede declarar que la Comisión consideró acertadamente, en la Decisión impugnada, que el marco de referencia para el examen de la selectividad estaba formado, en el caso de autos, por los artículos 1 y 2 del CIR, con respecto a los cuales el artículo 180, punto 2, del CIR constituye una excepción, en la medida en que esta última disposición exime incondicionalmente a los puertos del ISoc, aun cuando se dediquen a una explotación o a operaciones de carácter lucrativo, en el sentido del artículo 2, punto 5, letra a), del CIR.
- 164 Por tanto, procede desestimar la primera imputación por infundada.

– Sobre la imputación relativa a la falta de comparabilidad entre los puertos y las entidades sujetas al ISoc

- 165 Las demandantes alegan que las autoridades portuarias no se encuentran en la misma situación que otras entidades sujetas al ISoc, en contra de lo declarado por la Comisión en el considerando 90 de la Decisión impugnada. A su entender, están sujetas a un régimen jurídico y fáctico distinto del de otras

entidades y son la prolongación de las autoridades públicas, encargadas de ejecutar misiones de Derecho público. Por otra parte, a juicio de las demandantes, las autoridades portuarias no pueden utilizar libremente los fondos de que disponen para optimizar sus actividades, cosa que pueden hacer en principio otras entidades sujetas al ISoc, como las asociaciones sin ánimo de lucro cuando efectúan operaciones de carácter lucrativo.

- 166 Según las demandantes, lo que caracteriza a las personas jurídicas sujetas al IPJ es, por una parte, el hecho de que no se dedican a una explotación o a operaciones de carácter lucrativo, o, por otra parte, el hecho de perseguir un objetivo más amplio que excede su propio interés o el de sus accionistas. En su opinión, en contra de lo que sostiene la Comisión, la forma jurídica adoptada por los puertos no es determinante y, por tanto, la inexistencia de ánimo de lucro es un elemento importante en la distinción entre el ISoc y el IPJ. En efecto, a su entender, las sociedades con finalidad social que no tienen como objetivo el reparto de ganancias pueden estar sujetas al IPJ.
- 167 Además, las demandantes alegan que no aplican métodos industriales y comerciales para ejercer sus actividades, en el sentido del artículo 182, punto 3, del CIR. Según las demandantes, a este respecto, debe tenerse en cuenta, en primer término, que la mayoría de los ingresos percibidos por los puertos no están determinados por los principios de la oferta y la demanda, en segundo término, que sus retribuciones tienen carácter remunerador y, en principio, solo tienen como objetivo cubrir los costes de determinadas prestaciones, sin buscar la maximización de las ganancias, en tercer término, que ellas no elijen el puerto que deben gestionar y tampoco pueden restringir sus servicios a los usuarios más rentables, en cuarto término, que sus ingresos no son necesariamente utilizados para aumentar su eficacia o sus propios resultados, en quinto término, que sus inversiones no solo se basan en el rendimiento microeconómico a corto o medio plazo, sino también en las perspectivas macroeconómicas a largo plazo y, en sexto término, que ellas son la únicas que pueden ejercer las competencias administrativas portuarias, dado que estas no son transferibles. A su entender, la inexistencia de ánimo de lucro, junto con la ausencia de un comportamiento que aplique métodos industriales o comerciales, justifica, por tanto, que los puertos estén sujetos al IPJ y no al ISoc.
- 168 El Reino de Bélgica también alega, basándose en la sentencia de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos y otros* (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), que, a la luz de los objetivos intrínsecos del régimen del ISoc, los puertos no se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable a la de las sociedades con ánimo de lucro que están sujetas a dicho impuesto. A este respecto, señala que el Decreto sobre la Política y la Gestión de los Puertos Marítimos, de 2 de marzo de 1999, no indica en ninguna parte que los puertos deben buscar la obtención de beneficios.
- 169 La Comisión rebate estas alegaciones.
- 170 A este respecto, procede recordar que, según la jurisprudencia, a efectos de calificar una medida fiscal nacional como «selectiva», la Comisión debe identificar, en un primer momento, el régimen tributario común o «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate y demostrar, en un segundo momento, que la medida fiscal de que se trata supone una excepción al referido régimen común, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado a dicho régimen común, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable (sentencias de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos y otros*, C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, apartado 49; de 21 de diciembre de 2016, *Comisión/World Duty Free Group y otros*, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 57, y de 19 de diciembre de 2018, *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, apartado 36).
- 171 Por consiguiente, es preciso determinar si una exención fiscal como la prevista en el artículo 180, punto 2, del CIR puede favorecer a determinadas empresas con respecto a otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen común.

- 172 A este respecto, la Comisión estimó, en los considerandos 97 y 98 de la Decisión impugnada, que, más allá del sistema de referencia que se elija (el ISoc o el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas residentes en general), el objetivo del impuesto sobre la renta era gravar las rentas y, respecto de este objetivo, todas las empresas estaban en la misma situación fáctica y jurídica en relación con las ganancias generadas por sus actividades económicas.
- 173 Según el Reino de Bélgica, en cambio, los puertos no se encuentran en una situación comparable a la de las sociedades sujetas al ISoc, en la medida en que, aun suponiendo que se dediquen a operaciones de carácter lucrativo, en el sentido del artículo 2, punto 5, del CIR, tienen determinadas características propias, como la falta de ánimo de lucro de sus actividades, su modo de funcionamiento, su forma jurídica o incluso la inexistencia de competencia con el sector privado, que los distinguen de esas sociedades.
- 174 A este respecto, es preciso señalar que, contrariamente a lo que alega la Comisión, no puede considerarse que los puertos deban tener necesariamente las mismas características que las cooperativas de las que se trataba en el asunto que dio lugar a la sentencia de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos y otros (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), como el principio de la preeminencia de la persona o la regla «un hombre, un voto», para poder diferenciarse de las sociedades sujetas al ISoc en el caso de autos.
- 175 En efecto, según la jurisprudencia, corresponde a la Comisión demostrar el carácter *a priori* selectivo de la medida de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de septiembre de 2011, Comisión/Países Bajos, C-279/08 P, EU:C:2011:551, apartado 62), lo cual implica comprobar en el caso de autos si, a pesar de determinadas características específicas inherentes a los puertos, estos se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable a la de las sociedades sujetas al ISoc, habida cuenta de los objetivos del marco de referencia.
- 176 No obstante, debe precisarse que, a tal efecto, el criterio de distinción elegido para apreciar la comparabilidad de las situaciones de los puertos y de las sociedades sujetas al ISoc ha de basarse en características pertinentes y coherentes con respecto a los objetivos del marco de referencia (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, apartados 52 a 56).
- 177 Pues bien, en el caso de autos, ninguna de las características de los puertos invocadas por las demandantes y por el Reino de Bélgica —suponiendo que hubiesen sido probadas— es pertinente y coherente con respecto al objetivo del impuesto sobre la renta, que es, como indica su título, gravar los rendimientos de las personas jurídicas residentes y, por lo que atañe, en particular, a las «sociedades» que se dedican a una explotación o a operaciones de carácter lucrativo, gravar las ganancias que obtienen de dichas actividades.
- 178 En efecto, en primer lugar, por lo que respecta al hecho de que los puertos no persiguen fines lucrativos y reinvierten la totalidad de sus ganancias en la infraestructura portuaria para cumplir sus tareas de interés general, procede recordar, como hace la Comisión, que los objetivos de interés general invocados aquí se refieren a las actividades económicas de los puertos y no a sus actividades no económicas de interés general (véase el apartado 53 anterior). Esos objetivos consistirían esencialmente en favorecer el desarrollo económico y el empleo de las demandantes y de la Región Flamenca. Pues bien, procede señalar, como hace la Comisión en el considerando 103 de la Decisión impugnada, que otras empresas también reinvierten sus ganancias, persiguen objetivos o producen efectos sobre la economía que superan sus propios intereses, sin por ello estar exentas del ISoc, lo cual no es puesto en entredicho ni por las demandantes ni por el Reino de Bélgica.
- 179 Por consiguiente, aun suponiendo que la inexistencia de ánimo de lucro sea una característica esencial de los puertos y que un criterio de distinción basado en esa característica pueda, combinado con otros factores, como los mencionados en el artículo 182 del CIR, ser pertinente para determinar si una

persona jurídica residente debe quedar sujeta al ISoc o al IPJ, es preciso señalar que, con el fin de apreciar la comparabilidad de las situaciones de los puertos y de las sociedades sujetas al ISoc, ese criterio no es, por sí mismo, pertinente y coherente con respecto al objetivo de tributación de los rendimientos, previsto por el régimen en cuestión.

- 180 A este respecto, ni las demandantes ni el Reino de Bélgica pueden invocar útilmente la sentencia del hof van beroep (Tribunal de Apelación de Bruselas, Bélgica) de 21 de junio de 2006 — Oxfam Magasins du monde, a la que se hizo referencia en la vista y en las observaciones escritas del Reino de Bélgica. En efecto, en dicho asunto, el hof van beroep (Tribunal de Apelación de Bruselas) declaró que la asociación sin ánimo de lucro Oxfam debía estar sujeta al IPJ en la medida en que sus actividades de venta de productos equitativos en ferias o mercados no constituían operaciones de carácter lucrativo, dado que no se aplicaban métodos industriales o comerciales en el sentido del artículo 182, punto 3, del CIR.
- 181 El artículo 182, punto 3, del CIR establece que, «en el caso de las asociaciones sin ánimo de lucro y de las demás personas jurídicas que no persigan un fin lucrativo, no se consideran operaciones de carácter lucrativo [...] 3) las operaciones que constituyan una actividad que únicamente comprenda accesoriamente operaciones industriales, comerciales o agrícolas o que no aplique métodos industriales o comerciales». Por tanto, este artículo prevé dos supuestos diferentes en los que se presume que las actividades de las personas jurídicas que no persiguen un fin lucrativo no constituyen operaciones de carácter lucrativo, en el sentido del artículo 2, punto 5, del CIR, a saber, por una parte, el hecho de dedicarse a operaciones industriales, comerciales o agrícolas de manera accesoria y, por otra parte, el hecho de no aplicar métodos industriales o comerciales. Como acertadamente ha alegado la Comisión, el asunto que dio lugar a la sentencia del hof van beroep (Tribunal de Apelación de Bruselas) de 21 de junio de 2006 — Oxfam Magasins du monde solo atañía al segundo supuesto, es decir, a la aplicación de métodos industriales o comerciales por la asociación.
- 182 A este respecto, procede recordar que, según el comentario 182/10 del CIR, una persona jurídica aplica métodos industriales y comerciales cuando trabaja con un objetivo, una organización o una estrategia económica y recurre a métodos de gestión inspirados esencialmente en los conceptos de costes, de ingresos y de rentabilidad.
- 183 Pues bien, por lo que atañe a las demandantes, como ha observado la Comisión en la vista, no puede considerarse que no apliquen métodos industriales o comerciales, en el sentido del artículo 182, punto 3, del CIR, como ocurría con Oxfam en el asunto citado en el apartado 180 anterior. En efecto, como la Comisión recordó en la vista, los puertos elaboran un plan de negocio, tienen una política empresarial estructurada y también tienen un servicio de personal. Aun suponiendo que, como alegan las demandantes, las retribuciones que perciben solo tengan por objeto cubrir los costes de determinadas prestaciones, sin prever ningún margen de beneficio, del propio tenor del Decreto sobre la Política y la Gestión de los Puertos Marítimos, de 2 de marzo de 1999, mencionado por la Comisión en el considerando 46 de la Decisión impugnada, se desprende que sus actividades implican la aplicación de métodos industriales o comerciales. Finalmente, tampoco parece que sus actividades únicamente comprendan accesoriamente operaciones industriales o comerciales, en el sentido de la referida disposición, por lo que tampoco entran dentro del primer supuesto contemplado en el artículo 182, punto 3, del CIR.
- 184 En cualquier caso, aun suponiendo que los puertos no persigan un fin lucrativo, la exención de que disfrutaban en el caso de autos no se basa en el artículo 182, punto 3, del CIR, sino en el artículo 180, punto 2, del CIR, sin que de ningún elemento de los autos se desprenda que el legislador belga haya realizado una evaluación concreta de los requisitos previstos en el artículo 182, punto 3, del CIR por lo que atañe a los puertos. Por el contrario, de los apartados 156 a 163 anteriores se desprende que, si no existiese esa excepción, normalmente deberían estar sujetos al ISoc, en aplicación de los criterios previstos en los artículos 1 y 2 del CIR.

- 185 En segundo lugar, por lo que atañe al criterio de distinción basado en la forma o el estatuto jurídico de los puertos, procede señalar, por una parte, que, según el comentario 179/16 de la Administración tributaria belga, citado en el considerando 86 de la Decisión impugnada, la mayoría de los puertos belgas, habida cuenta de su forma jurídica (SA, SPRL. o autoridades municipales autónomas), también deberían, en principio, estar sujetos al ISoc, dado que generalmente se dedican bien a alguna explotación industrial o comercial, bien a una ocupación lucrativa, o a ambas a la vez, y que los beneficios y ganancias que obtienen deben considerarse generados por dicha actividad. Por otra parte, del considerando 103 de la Decisión impugnada se desprende —sin que ello haya sido negado por las partes— que algunas entidades que no forman parte de los poderes públicos (como las asociaciones sin fines de lucro) pueden estar sujetas al IPJ, de manera que el hecho de pertenecer al sector público tampoco es un criterio relevante con respecto a las normas nacionales. Asimismo, a pesar de no perseguir fines de lucro, estas asociaciones pueden estar sujetas al ISoc, en aplicación de los criterios generales, desde el momento en que se dedican a una explotación o a operaciones de carácter lucrativo.
- 186 Además, debe observarse, a este respecto, como hace la Comisión en el considerando 98 de la Decisión impugnada, que, según la jurisprudencia, una exención fiscal concedida en virtud de la forma jurídica de la empresa y de los sectores en los que esa empresa ejerce su actividad, que se deriva del objetivo del legislador de favorecer a entidades consideradas socialmente útiles es, generalmente, calificada como selectiva (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de enero de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze y otros, C-222/04, EU:C:2006:8, apartados 136 a 138).
- 187 En tercer lugar, tampoco puede acogerse la tesis del Reino de Bélgica, formulada por primera vez en respuesta a una diligencia de ordenación del procedimiento, según la cual el legislador belga habría podido, a la luz del marco normativo que regulaba los puertos en las diferentes regiones del país, legítimamente considerar, basándose en esa normativa, que estos no se dedicaban a una explotación o a operaciones de carácter lucrativo que se encontrasen en una relación de competencia con el sector privado, lo que, a su juicio, justifica que, en su conjunto, quedasen sujetos al IPJ.
- 188 En efecto, de todas las pruebas presentadas por la Comisión durante el procedimiento administrativo y ante el Tribunal se desprende que, si no existiese el artículo 180, punto 2, del CIR, los puertos deberían, en principio, estar sujetos al ISoc (véanse los apartados 156 a 163 anteriores). Así pues, en la medida en que se dediquen a una explotación o a operaciones de carácter lucrativo, en el sentido del artículo 2, apartado 5, del CIR, los puertos se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable a la de las sociedades sujetas al ISoc, por lo que se refiere a las ganancias que obtienen de dichas actividades y la exención de la que gozan en virtud del artículo 180, punto 2, del CIR, constituye una diferencia de trato que puede calificarse, en esencia, de discriminatoria (véase la jurisprudencia citada en el apartado 126 anterior).
- 189 A este respecto, no obstante, el Reino de Bélgica se basa en la sentencia n.º 151/2016 del Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional), de 1 de diciembre de 2016, que reconoce la legitimidad de la decisión del legislador de continuar sometiendo los puertos a los que se refiere el artículo 180, punto 2, del CIR al IPJ. En dicha sentencia, dictada a raíz de un recurso interpuesto por las entidades intermunicipales recientemente sometidas al ISoc, el Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional) consideró, en efecto, lo siguiente:

«Contrariamente a las entidades intermunicipales y a otras estructuras de cooperación y asociaciones para proyectos que pueden abarcar un amplio ámbito de actividades que pueden entrar en competencia con las empresas privadas, los operadores económicos públicos específicos a los que se refieren los puntos 2 a 13 del artículo 180 del [CIR] ejercen una actividad que no entra en competencia con las empresas privadas o que forma parte de un interés público determinado. Por tanto, el legislador pudo estimar que debían ser objeto de un trato fiscal específico. La diferencia de trato no carece de justificación razonable.»

- 190 Sin embargo, como alegó la Comisión en el considerando 102 de la Decisión impugnada, la sentencia n.º 151/2016 del Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional) de 1 de diciembre de 2016 no se refiere a la exención del ISoc concedida a los puertos en relación con las ayudas estatales, sino a la apreciación de la sujeción al ISoc de las estructuras intermunicipales, las estructuras de cooperación y las asociaciones para proyectos, a la luz de los principios de igualdad y de no discriminación. Ahora bien, la ausencia de discriminación en el Derecho nacional no implica necesariamente la ausencia de selectividad a tenor del artículo 107 TFUE, apartado 1.
- 191 En cualquier caso, aun suponiendo que la tesis defendida en último lugar por el Reino de Bélgica (véase el apartado 187 anterior) pueda acogerse, ello significaría que el sistema fiscal belga se ha concebido de manera que el legislador pueda considerar, de forma discrecional, que determinadas entidades no están sujetas al ISoc, a pesar de ser, en principio, «sociedades» que se dedican a una explotación o a operaciones de carácter lucrativo, en el sentido del artículo 2, punto 5, del CIR. Pues bien, según la jurisprudencia, si las autoridades competentes disponen de una facultad discrecional amplia para determinar los beneficiarios y los requisitos de la medida concedida sobre la base de criterios ajenos al sistema fiscal, como el mantenimiento del empleo o la inexistencia de competencia con el sector privado, debe considerarse que el ejercicio de dicha facultad favorece a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, apartado 27 y jurisprudencia citada).
- 192 Por consiguiente, procede concluir que la Comisión declaró acertadamente, en los considerandos 97 a 99 de la Decisión impugnada, que la medida controvertida era a primera vista selectiva, en la medida en que constituía una excepción al marco de referencia, integrado por los artículos 1 y 2 del CIR, y en la que introducía una diferenciación entre los puertos y las sociedades sujetas al ISoc, a pesar de que, a la luz del objetivo de dicho marco de referencia, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable.
- Sobre la selectividad de la medida en el supuesto de que el artículo 180, punto 2, del CIR no constituya formalmente una excepción al marco de referencia*
- 193 Con carácter subsidiario, procede examinar el segundo supuesto considerado por la Comisión en la Decisión impugnada para demostrar la selectividad de la medida de que se trata. Según este supuesto, los artículos 1 y 2 del CIR constituyen el fundamento jurídico de la exención del ISoc concedida a los puertos, dado que el artículo 180, punto 2, del CIR no sería formalmente una excepción al marco de referencia (véanse los apartados 115 y 116 anteriores).
- 194 A este respecto, aun suponiendo que, como alegan las demandantes y el Reino de Bélgica, el artículo 180, punto 2, del CIR no constituya una excepción al marco de referencia, dado que el IPJ sería el marco de referencia pertinente para las entidades de las características de las demandantes, debe señalarse, como hace la Comisión en el considerando 90 de la Decisión impugnada, que el propio sistema belga de imposición de la renta sería selectivo, en la medida en que conduciría a favorecer a «determinadas empresas», a saber, los puertos, a pesar de que estos se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable a las de las demás empresas sujetas al ISoc por lo que respecta a la imposición de los beneficios que obtienen de sus actividades económicas (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732, apartados 101 a 107, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartados 76 a 79).

- 195 En efecto, debe recordarse que, según la jurisprudencia, no siempre es necesario que una medida tenga carácter excepcional con respecto a un régimen tributario común para considerar que es selectiva, aunque se trate, en principio, de un criterio pertinente a ese respecto (véase la jurisprudencia citada en los apartados 132 a 134 anteriores).
- 196 No obstante, según reiterada jurisprudencia, el hecho de que solo puedan beneficiarse de una medida los contribuyentes que reúnan los requisitos para su aplicación no confiere por sí mismo a esa medida carácter selectivo (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 59, y de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, apartado 24).
- 197 Por ello, cuando no es posible identificar una medida de carácter excepcional con respecto a un régimen fiscal común, para que pueda reconocerse que los criterios que constituyen la base imponible adoptados por dicho régimen confieren ventajas selectivas, dichos criterios deben permitir caracterizar a las empresas beneficiarias en virtud de sus propiedades específicas como una categoría privilegiada, posibilitando, de ese modo, calificar ese tipo de régimen como un régimen que favorece a «determinadas» empresas o producciones, en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1 (sentencia de 15 de noviembre de 2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732, apartado 104).
- 198 Pues bien, en el caso de autos, como ha señalado la Comisión en la vista, aun suponiendo que el artículo 180, punto 2, del CIR no sea una excepción al marco de referencia, constituido por los artículos 1 y 2 del CIR, dicha disposición identifica nominativamente a determinadas entidades, en particular, los puertos, y les exime, de ese modo, incondicionalmente del ISoc, a pesar de que, por lo que atañe a los beneficios obtenidos de «actividades económicas», se encuentran en una situación comparable a la de las demás empresas (personas jurídicas residentes) sujetas al ISoc. Por tanto, esas disposiciones identifican a los puertos como una categoría privilegiada debido a sus características específicas y al sector de actividad al que pertenecen.
- 199 Por lo tanto, la Comisión pudo considerar fundadamente, en los considerandos 90 y 91 de la Decisión impugnada, que, aunque los artículos 1 y 2 del CIR constituyesen el fundamento jurídico de la no sujeción de los puertos al ISoc, esta ausencia de sujeción sería una medida *a priori* selectiva por lo que respecta a las actividades económicas de los puertos.
- 200 Asimismo, debe comprobarse si, de conformidad con la jurisprudencia recordada en el apartado 130 anterior, la medida de que se trata, aunque sea a primera vista selectiva, y con independencia del supuesto considerado a este respecto por lo que atañe al marco de referencia, puede, no obstante, estar justificada por la naturaleza o la lógica del sistema fiscal en el que se inscribe, como sostienen las demandantes y el Reino de Bélgica.

Sobre la imputación basada en la justificación por la naturaleza o la lógica del sistema fiscal

- 201 En el marco de su tercer motivo, las demandantes alegan, con carácter subsidiario, que, aun suponiendo que la sujeción de las autoridades portuarias al IPJ constituya una excepción al sistema de referencia, puede estar justificada por la naturaleza y la estructura del sistema belga en materia de impuesto sobre la renta.
- 202 Las demandantes señalan que la coherencia global del régimen fiscal belga implica que las autoridades públicas no están sujetas al ISoc, que es un impuesto sobre los beneficios. A su entender, las personas jurídicas mencionadas en el artículo 180 del CIR, entre las que figuran los puertos belgas, no están sujetas al ISoc en la medida en que no tienen ánimo de lucro y constituyen la prolongación de la

autoridad del Estado. Además, afirman que no actúan con la intención de maximizar los beneficios, sino que deben reinvertir los eventuales excedentes en las infraestructuras públicas. Por tanto, en su opinión, es totalmente lógico que las autoridades portuarias estén sujetas al IPJ y no al ISoc.

203 Finalmente, según las demandantes, la sujeción de las autoridades portuarias al ISoc tendría un efecto penalizador y discriminatorio, dado que haría aumentar de manera desproporcionada la presión fiscal a la que tienen que hacer frente las autoridades portuarias. En efecto, a su juicio, debido a la sujeción al ISoc, los puertos solo podrían deducir los gastos inherentes a la actividad social y destinados a adquirir o a conservar rendimientos imponibles. Así pues, en opinión de las demandantes, los gastos en los que incurren los puertos por razones de interés general no serían deducibles en virtud del artículo 49 del CIR y se incluirían en el beneficio contable como «gastos no admisibles». Además, a su modo de ver, existiría un riesgo de que tales gastos fueran gravados como «ventajas anormales o de carácter benévolo» en el sentido del artículo 26 del CIR. Por consiguiente, a su entender, una sujeción al ISoc de las autoridades portuarias daría lugar a una discriminación, ya que se trataría de modo idéntico a entidades que se encuentran en situaciones diferentes.

204 El Reino de Bélgica subraya también que, aun suponiendo que el artículo 180, punto 2, del CIR establezca una excepción en favor de las autoridades portuarias belgas, extremo que niega enérgicamente, tal excepción podría estar justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema belga del impuesto sobre la renta. En efecto, a su juicio, la lógica del sistema del impuesto belga sobre la renta se basa en una distinción entre las empresas comerciales con ánimo de lucro y las entidades que actúan en aras del interés público general. Según el Reino de Bélgica, la no sujeción al ISoc de las autoridades portuarias, que son organismos de Derecho público que persiguen la realización de misiones de interés público, es una mera aplicación de ese principio.

205 La Comisión rebate esas alegaciones.

206 A este respecto, procede señalar que las alegaciones formuladas por el Reino de Bélgica en el marco de la presente imputación coinciden ampliamente con las examinadas en el marco de la imputación relativa a la falta de comparabilidad de los puertos con las entidades sujetas al ISoc (véanse los apartados 173 a 190 anteriores).

207 Pues bien, debe recordarse que, según la jurisprudencia, una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada por la naturaleza y la estructura general de dicho sistema si el Estado miembro de que se trate puede demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal. A este respecto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos (sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03, EU:C:2006:511, apartado 81; de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos y otros, C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, apartado 69, y de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, apartado 48).

208 Así pues, aunque el Tribunal de Justicia ha admitido en su jurisprudencia que objetivos inherentes al sistema fiscal general de que se trate, como los encaminados a evitar la doble imposición o a prevenir los abusos, podían justificar un régimen fiscal *a priori* selectivo (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de abril de 2004, GIL Insurance y otros, C-308/01, EU:C:2004:252, apartados 74 a 76; de 8 de septiembre de 2011, Paint Graphos y otros, C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, apartados 64 a 76, y de 19 de diciembre de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, apartados 50 a 53), constantemente se ha negado a admitir que objetivos externos al sistema fiscal, como la voluntad de preservar la competitividad internacional o de proteger el empleo en determinados sectores, o de favorecer a organismos considerados socialmente útiles, puedan justificar una medida *a priori* selectiva y excluirla, en consecuencia, del ámbito de aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1 (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, EU:C:1999:311,

apartados 37 a 39; de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, apartado 54, y de 10 de enero de 2006, *Cassa di Risparmio di Firenze y otros*, C-222/04, EU:C:2006:8, apartados 136 a 138).

- 209 Pues bien, es preciso señalar que, en el caso de autos, los conceptos de interés general, de inexistencia de ánimo de lucro, así como la naturaleza pública o privada de las entidades de que se trata, son cuestiones ajenas a la naturaleza y a la lógica del sistema fiscal belga del impuesto sobre la renta, que se basa, esencialmente, por lo que atañe a la distinción entre el ISoc y el IPJ, en la definición del término «sociedad», establecida en el artículo 2, punto 5, del CIR (véase el apartado 148 anterior).
- 210 Por tanto, la Comisión no incurrió en ningún error de apreciación al estimar, en el considerando 103 de la Decisión impugnada, que, dado que el criterio determinante de la sujeción al ISoc o al IPJ era el hecho de que la entidad en cuestión se dedicase a una «explotación» o a «operaciones de carácter lucrativo» (véase el artículo 2 del CIR), los hechos alegados de que los puertos estarían exentos del ISoc porque no distribuían sus ganancias sino que las reinvertían perseguían un objetivo que iba más allá de su propio interés, su objetivo social no era generar ganancias, formaban parte de los poderes públicos y realizaban tareas de interés general no bastaban para justificar un trato fiscal más favorable que el dado a otras empresas residentes en vista de los principios rectores del sistema fiscal.
- 211 En cualquier caso, aun suponiendo que los objetivos invocados por el Reino de Bélgica puedan formar parte de la naturaleza o de la lógica del sistema fiscal, es preciso señalar que tales objetivos no son perseguidos de forma coherente por la medida de que se trata en el caso de autos (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de diciembre de 2008, *British Aggregates/Comisión*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, apartado 88, y de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos y otros*, C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, apartados 73 y 74).
- 212 En efecto, como observó la Comisión en el considerando 103 de la Decisión impugnada, otras empresas también reinvierten sus ganancias, persiguen objetivos o producen efectos sobre la economía que superan sus propios intereses sin por ello estar exentas del ISoc. Por el contrario, algunas entidades que no forman parte de los poderes públicos, como las asociaciones sin fines de lucro, pueden estar sujetas al IPJ a condición de que respeten el criterio general que impone el artículo 2 del CIR, de manera que el hecho de pertenecer al sector público tampoco es relevante con respecto a las normas nacionales.
- 213 Finalmente, por lo que atañe a la alegación de las demandantes según la cual su sujeción al ISoc tendría un efecto penalizador y discriminatorio (véase el apartado 203 anterior), debe señalarse, como hace la Comisión en el considerando 105 de la Decisión impugnada, que la exención del ISoc concedida a los puertos no está relacionada con el hecho de que resulten perjudicados financieramente por el artículo 49 del CIR, ya que la exención de que se trata se refiere a todas las ganancias obtenidas y no solamente a las que resulten de la eventual imposibilidad de deducir ciertos gastos en aplicación del artículo 49 del CIR. Por consiguiente, la exención prevista en el artículo 180, punto 2, del CIR no encuentra justificación en ningún principio rector del sistema fiscal belga, aun suponiendo que el artículo 49 del CIR constituya tal principio rector.
- 214 A la luz de todas estas consideraciones, la Comisión estimó, sin incurrir en ningún error de apreciación, en la Decisión impugnada, que la exención del ISoc de la que disfrutaban los puertos les procuraba una ventaja selectiva en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.
- 215 Por tanto, procede desestimar los motivos segundo y tercero.

Sobre el cuarto motivo, basado, con carácter subsidiario de segundo grado, en una solicitud de período transitorio

- 216 Con carácter subsidiario de segundo grado, las demandantes solicitan al Tribunal que conceda un período transitorio hasta que la Comisión concluya su investigación sobre el régimen fiscal de los diferentes puertos de la Unión y, en cualquier caso, durante un año completo, para que puedan adaptarse a la nueva situación. En efecto, según las demandantes, en el asunto relativo a la fiscalidad de los puertos en los Países Bajos, la Comisión concedió un año entero al legislador y a los puertos neerlandeses para adaptarse a la nueva situación. Por otra parte, a su entender, existen indicaciones de que existen medidas similares en otros Estados miembros, de manera que un trato diferenciado menoscabaría las condiciones de competencia equitativas y reforzaría las desigualdades entre los puertos de los diferentes Estados miembros.
- 217 En primer lugar, el Reino de Bélgica alega que la Comisión, al llevar a cabo determinadas investigaciones de manera selectiva únicamente en determinados Estados miembros, ha otorgado una ventaja competitiva a las autoridades portuarias de la Unión que no están sujetas a ninguna forma de impuesto o a otras formas de impuesto y que no son objeto de ninguna investigación. En segundo lugar, el Reino de Bélgica, al invocar las posibilidades prácticas de adaptación de la legislación fiscal belga y basándose en el ejemplo neerlandés, estima que la Comisión no ha garantizado unas condiciones de competencia equitativas al negarse a conceder un período de transición para permitir dicha adaptación.
- 218 La Comisión rebate estas alegaciones.
- 219 Con carácter preliminar, procede señalar que, mediante este motivo, las demandantes solicitan al Tribunal la concesión de un período transitorio, y no la anulación de la Decisión impugnada debido a un vicio del que adolezca. Pues bien, debe recordarse, como hace la Comisión, que, en el marco del control de legalidad que lleva a cabo, no corresponde al Tribunal dictar órdenes conminatorias contra las instituciones de la Unión ni sustituir a estas últimas (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de abril de 2016, Italia y Eurallumina/Comisión, T-60/06 RENV II y T-62/06 RENV II, EU:T:2016:233, apartado 43, y de 12 de mayo de 2016, Hamr — Sport/Comisión, T-693/14, no publicada, EU:T:2016:292, apartado 91).
- 220 En su escrito de réplica, las recurrentes alegan, sin embargo, que los límites del control del Tribunal no se oponen a que se anule una decisión de la Comisión por no prever una medida provisional apropiada. Tal motivo podría entenderse, por tanto, en el sentido de que se basa, en esencia, en la vulneración del principio de igualdad de trato, que debería dar lugar a la anulación de la Decisión impugnada por esa razón, debido a la no inclusión de un período transitorio en dicha Decisión para permitir al Reino de Bélgica no aplicar a los puertos belgas el ISoc hasta que la Comisión hubiera dado por concluida su investigación sobre el régimen fiscal de los diferentes puertos en todos los Estados miembros de la Unión.
- 221 A este respecto, en primer lugar, en la medida en que las demandantes parecen alegar que la Comisión debería haber concedido un período transitorio de un año, como hizo en su Decisión (UE) 2016/634, de 21 de enero de 2016, sobre la medida de ayuda SA.25338 (2014/C) (ex E 3/2008 y ex CP 115/2004) ejecutada por los Países Bajos — Exención del impuesto de sociedades para empresas públicas (DO 2016, L 113, p. 148), es preciso señalar que de la parte dispositiva de la referida Decisión no se desprende que se concediese un período transitorio al Reino de los Países Bajos. Por el contrario, el artículo 2 de dicha Decisión dispone que «los Países Bajos eliminarán la exención del impuesto de sociedades para los puertos marítimos mencionados en el artículo 1 en el plazo de dos meses a contar desde la fecha de notificación de la presente Decisión y el régimen del impuesto de sociedades modificado deberá aplicarse a más tardar de modo que surta efecto a partir del ejercicio fiscal siguiente a la adopción de esta Decisión». Las obligaciones impuestas al Reino de los Países

Bajos en virtud de dicha Decisión son, por tanto, similares a las impuestas al Reino de Bélgica en virtud del artículo 2 de la Decisión impugnada en el caso de autos (véase el apartado 22 anterior), sin que pueda constatarse ninguna desigualdad de trato a este respecto.

- 222 En segundo lugar, en la medida en que las demandantes parecen alegar también que la Comisión debería haber esperado hasta la conclusión de sus investigaciones sobre la fiscalidad de los puertos en todos los Estados miembros de la Unión para no crear distorsiones de la competencia adicionales, procede señalar que el Tribunal examinó y desestimó una alegación similar en la sentencia de 31 de mayo de 2018, *Groningen Seaports y otros/Comisión* (T-160/16, no publicada, EU:T:2018:317).
- 223 En esa sentencia, dictada a raíz de un recurso interpuesto por determinados puertos neerlandeses contra la Decisión 2016/634 (véase el apartado 221 anterior), el Tribunal rechazó la alegación de las partes demandantes, basada en la vulneración del principio de igualdad de trato, recordando, para empezar, que, según reiterada jurisprudencia, la observancia del principio de igualdad de trato debía conciliarse con el principio de legalidad, lo cual implicaba que nadie podía invocar, en beneficio propio, una ilegalidad cometida en favor de otro (véase la sentencia de 31 de mayo de 2018, *Groningen Seaports y otros/Comisión*, T-160/16, no publicada, EU:T:2018:317, apartado 116 y jurisprudencia citada).
- 224 Por tanto, para obtener la anulación de la Decisión impugnada, las demandantes no pueden invocar el hecho de que la Comisión no pidiese en el mismo momento a los demás Estados miembros que aboliesen las ayudas otorgadas a sus puertos (véase, en este sentido, la sentencia de 31 de mayo de 2018, *Groningen Seaports y otros/Comisión*, T-160/16, no publicada, EU:T:2018:317, apartado 117).
- 225 En cualquier caso, según reiterada jurisprudencia, la observancia del principio de igualdad de trato o de no discriminación exige que no se traten de manera diferente situaciones que son comparables y que situaciones diferentes no sean tratadas de manera idéntica, salvo que ese trato esté justificado objetivamente. Según jurisprudencia también reiterada, la vulneración del principio de igualdad de trato como consecuencia de un trato diferenciado presupone que las situaciones de que se trata sean comparables habida cuenta de los elementos que las caracterizan (véase la sentencia de 31 de mayo de 2018, *Groningen Seaports y otros/Comisión*, T-160/16, no publicada, EU:T:2018:317, apartado 119 y jurisprudencia citada).
- 226 Pues bien, en el caso de autos, existen diferencias relativas, por un lado, a la fase de desarrollo de los diferentes procedimientos relativos a los regímenes fiscales de los Estados miembros y, por otro, a las normativas fiscales aplicables a los puertos de los distintos Estados miembros. Esas diferencias pueden constituir razones objetivas que justifiquen que la Comisión haya adoptado la Decisión impugnada y ordenado que la exención de la que disfrutaban los puertos belgas en el caso de autos fuese abolida antes de haber concluido sus investigaciones acerca de la fiscalidad de los puertos en la totalidad de los Estados miembros de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 31 de mayo de 2018, *Groningen Seaports y otros/Comisión*, T-160/16, no publicada, EU:T:2018:317, apartados 120 a 130).
- 227 Asimismo, acoger la argumentación de las demandantes haría que la Comisión tuviese que esperar a concluir todas sus investigaciones con respecto a todos los Estados miembros que conceden ayudas a sus puertos para poder adoptar sus decisiones finales y ordenar la supresión de dichas ayudas, en detrimento de los Estados miembros que no conceden ayudas a sus puertos (véase, en este sentido, la sentencia de 31 de mayo de 2018, *Groningen Seaports y otros/Comisión*, T-160/16, no publicada, EU:T:2018:317, apartado 132).
- 228 Por último, procede señalar que las alegaciones del Reino de Bélgica en apoyo de las demandantes deben entenderse en el mismo sentido que las mencionadas en los apartados 219 a 227 anteriores. Aun suponiendo, sin embargo, que las alegaciones formuladas por el Reino de Bélgica pudieran interpretarse en el sentido de que se basan en una infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, por lo que se refiere a los conceptos de distorsión de la competencia y de afectación de los intercambios

comerciales entre Estados miembros, debido a la inexistencia de condiciones de competencia equitativas en la Unión, procede señalar, al igual que hace la Comisión, que tal motivo no fue invocado por las demandantes y, por tanto, constituye un motivo nuevo, inadmisibile. En efecto, debe recordarse que, si bien el artículo 40, párrafo cuarto, del Estatuto del Tribunal de Justicia, aplicable al procedimiento ante el Tribunal General en virtud del artículo 53, párrafo primero, de dicho Estatuto, y el artículo 142, apartado 3, del Reglamento de Procedimiento no se oponen a que una parte interviniente formule alegaciones nuevas o diferentes de las de la parte a la que apoya, pues de lo contrario su intervención quedaría limitada a repetir los argumentos formulados en la demanda, no puede admitirse que dichas disposiciones le permitan modificar o deformar el marco del litigio definido en la demanda mediante la formulación de motivos nuevos (véase la sentencia de 12 de diciembre de 2006, SELEX Sistemi Integrati/Comisión, T-155/04, EU:T:2006:387, apartado 42 y jurisprudencia citada).

229 Por tanto, debe desestimarse también el cuarto motivo, así como el recurso en su conjunto.

Costas

230 A tenor del artículo 134, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte.

231 Por otra parte, a tenor del artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, los Estados miembros que intervengan como coadyuvantes en el litigio cargarán con sus propias costas.

232 Al haber sido desestimadas las pretensiones de las demandantes, procede condenarlas en costas, de conformidad con lo solicitado por la Comisión, con excepción de las del Reino de Bélgica, que cargará con sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Sexta ampliada)

decide:

1) Desestimar el recurso.

2) Havenbedrijf Antwerpen NV y Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV cargarán, además de con sus propias costas, con las de la Comisión Europea.

3) El Reino de Bélgica cargará con sus propias costas.

Berardis

Labucka

Spielmann

Csehi

Spineanu-Matei

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 20 de septiembre de 2019.

Firmas

Índice

| | |
|---|----|
| Antecedentes del litigio | 2 |
| Marco jurídico | 2 |
| Procedimiento administrativo y Decisión impugnada | 5 |
| Procedimiento y pretensiones de las partes | 7 |
| Fundamentos de Derecho | 8 |
| Sobre el primer motivo, basado en la infracción de los artículos 107 TFUE y 296 TFUE debido a la calificación de las autoridades portuarias como empresas | 9 |
| Sobre la segunda parte del primer motivo, basada en el carácter no económico de las actividades de los puertos belgas | 9 |
| Sobre la primera parte del primer motivo, basada en que no existe un mercado en el que las autoridades portuarias ofrezcan sus servicios | 17 |
| Sobre los motivos segundo y tercero, basados, en esencia, en la vulneración del criterio de selectividad . | 19 |
| Resumen del análisis de la Comisión relativo a la selectividad de la medida en la Decisión impugnada | 20 |
| Recordatorio de la jurisprudencia pertinente | 22 |
| Sobre la selectividad de la medida de que se trata en el supuesto de que el artículo 180, punto 2, del CIR constituya una excepción al marco de referencia..... | 24 |
| – Sobre la imputación basada en la identificación errónea del marco de referencia | 24 |
| – Sobre la imputación relativa a la falta de comparabilidad entre los puertos y las entidades sujetas al ISoc | 28 |
| Sobre la selectividad de la medida en el supuesto de que el artículo 180, punto 2, del CIR no constituya formalmente una excepción al marco de referencia | 33 |
| Sobre la imputación basada en la justificación por la naturaleza o la lógica del sistema fiscal | 34 |
| Sobre el cuarto motivo, basado, con carácter subsidiario de segundo grado, en una solicitud de período transitorio | 37 |
| Costas | 39 |