Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL GERAL (Sexta Secção alargada)

20 de setembro de 2019*

«Auxílios de Estado — Regime de isenção do imposto sobre as sociedades aplicado pela Bélgica a favor dos seus portos — Decisão que declara o regime de auxílios incompatível com o mercado interno — Conceito de atividade económica — Serviços de interesse económico geral — Atividades não económicas — Caráter dissociável — Caráter seletivo — Pedido de período transitório»

No processo T-696/17,

Havenbedrijf Antwerpen NV, com sede em Antuérpia (Bélgica),

Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV, com sede em Zeebrugge (Bélgica),

representadas por P. Wytinck, W. Panis e I. Letten, advogados,

recorrentes,

apoiadas por:

Reino da Bélgica, representado por J.-C. Halleux, P. Cottin, L. Van den Broeck e C. Pochet, na qualidade de agentes, assistidos por A. Lepièce e H. Baeyens, advogados,

interveniente,

contra

Comissão Europeia, representada por B. Stromsky e S. Noë, na qualidade de agentes,

recorrida,

que tem por objeto, com base no artigo 263.º TFUE um pedido de anulação da Decisão (UE) 2017/2115 da Comissão, de 27 de julho de 2017, relativa ao regime de auxílios SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) executado pela Bélgica — Tributação dos portos na Bélgica (JO 2017, L 332, p. 1),

O TRIBUNAL GERAL (Sexta Secção alargada),

composto por: G. Berardis (relator), presidente, I. Labucka, D. Spielmann, Z. Csehi e O. Spineanu-Matei, juízes,

secretário: L. Ramette, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 4 de fevereiro de 2019,

* Língua do processo: neerlandês.

profere o presente

Acórdão

Antecedentes do litígio

Quadro jurídico

1 Na Bélgica, as normas relativas à tributação dos rendimentos estão codificadas no code des impôts sur les revenus (Código dos Impostos sobre o Rendimento) de 1992.

2 O artigo 1.º do código dos impostos sobre o rendimento, conforme alterado e atualizado à data de 27 de julho de 2017 (a seguir «CIR») dispõe que:

«§ 1 São fixados a título de impostos sobre o rendimento:

1) um imposto sobre o rendimento global dos habitantes do Reino, denominado imposto sobre as pessoas singulares;

2) um imposto sobre o rendimento global das sociedades residentes, denominado imposto sobre as sociedades;

3) um imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas belgas que não sejam sociedades, denominado imposto sobre as pessoas coletivas;

4) um imposto sobre o rendimento de não residentes, denominado imposto sobre os não residentes.

§ 2. Os impostos são cobrados por retenção na fonte nos limites e nas condições previstas no título VI, capítulo I.»

3 O artigo 2.º prevê, nas passagens relevantes para o caso:

«§ 1 Para efeitos de aplicação do presente código, das disposições legais específicas relativas a impostos sobre o rendimento e dos decretos aprovados em sua execução, os termos que seguem têm o sentido definido no presente artigo.

[…]

5) Sociedades

Considera-se:

a) sociedade: toda e qualquer sociedade, associação, estabelecimento ou organismo constituído nos termos da lei que tenha personalidade jurídica e se dedique a uma exploração ou a operações de caráter lucrativo.

Os organismos de direito belga com personalidade jurídica que, para efeitos de aplicação de impostos sobre o rendimento, sejam reputados desprovidos de personalidade jurídica não são considerados sociedades;

b) sociedade residente: qualquer sociedade que tenha na Bélgica a sua sede social, o seu principal estabelecimento ou a sua sede de direção ou administração e que não esteja excluída do âmbito de aplicação do imposto sobre as sociedades

[…]»

4 O artigo 179.º do CIR dispõe que:

«Estão sujeitas a imposto sobre as sociedades as sociedades residentes e os organismos de financiamento de pensões a que se refere o artigo 8.º da lei de 27 de outubro de 2006 relativa à fiscalização das instituições de reforma profissional.»

5 O artigo 180.º do CIR dispõe que:

«Não estão sujeitas a imposto sobre as sociedades:

1) as associações intermunicipais, estruturas de cooperação e consórcios de projetos, as autoridades municipais autónomas e as associações a que se refere o parágrafo 2, que, no âmbito do seu objeto social e a título principal:

   – explorem um hospital conforme definido no artigo 2.º da loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins (lei coordenada de 10 de julho de 2008, relativa aos hospitais e estabelecimentos de saúde); ou

   – explorem uma instituição de apoio a vítimas de guerra, a deficientes, a idosos, a menores protegidos ou a indigentes;

2) a SA "Waterwegen en Zeekanaal", a SA "De Scheepvaart", a SCRL Port autonome du Centre et de l'Ouest, a Compagnie des instalations maritimes de Bruges, o Port de Bruxelles, a régie portuaire communale autonome d'Ostende, as sociedades anónimas de direito público Havenbedrijf Antwerpen e Havenbedrijf Gent e os portos autónomos de Liège, Charleroi e Namur;

3) O Office national du ducroire;

4) a Compagnie belge pour le Financement de l'Industrie;

5) [*revogado*];

5.ºA) O Fonds de participation, o Fonds de participation — Flandre, o Fonds de participation — Wallonie e o Fonds de participation — Bruxelles;

6) a Société régionale wallonne de transport public de personnes e as sociedades de exploração a ela ligadas;

7) a Société des Transports flamande e as unidades de exploração autónoma nela existentes;

8) a Société des transports intercommunaux de Bruxelles;

9) as sociedades de tratamento de águas residuais previstas na lei de 26 de março de 1971;

10) [*revogado*]

11) a sociedade de direito público de fins sociais Coopération tecnique belge;

12) a sociedade anónima de direito público Infrabel;

13) a sociedade de direito público com fins sociais APETRA.»

6 Nos termos do artigo 181.º do CIR:

«Não estão sujeitas a imposto sobre as sociedades as associações sem fins lucrativos e as outras pessoas coletivas sem fins lucrativos e:

1) que tenham por objeto exclusivo ou principal o estudo, a proteção e o desenvolvimento dos interesses profissionais ou interprofissionais dos seus membros;

2) que sejam a extensão ou uma emanação de pessoas coletivas referidas no n.º 1°, quando tenham por objeto exclusivo ou principal cumprir em nome e por conta dos seus filiados todas ou parte das obrigações ou formalidades a eles impostas em razão da ocupação de pessoal ou para o cumprimento da lei fiscal ou social ou ainda ajudar esses filiados no cumprimento dessas obrigações ou formalidades;

3) que, nos termos da lei social, estejam encarregues de recolher, centralizar, capitalizar ou distribuir os fundos destinados à concessão das vantagens previstas nessa lei;

4) que tenham por objeto exclusivo ou principal dispensar ou apoiar o ensino;

5) que tenham por objeto exclusivo ou principal organizar feiras ou exposições;

6) que sejam reconhecidos na qualidade de serviço de ajuda às famílias e aos idosos pelos órgãos competentes das Comunidades;

7) que sejam reconhecidos para efeitos de aplicação do artigo 145.º, § 1.º, parágrafo 1.º, 1.º, b, d, e, h a l, 2° e 3.º, ou que o fossem, seja no caso de apresentarem o respetivo pedido seja no caso de preencherem os requisitos a que está sujeito o reconhecimento, excluindo o de ter, consoante o caso, atividade de caráter nacional ou numa zona de influência que abranja uma das comunidades ou regiões ou a todo o país;

8) que tenham sido constituídas ao abrigo da lei de 27 de junho de 1921 relativa às associações sem fins lucrativos, às associações internacionais sem fins lucrativos e às fundações desde que exerçam exclusivamente uma atividade de certificação na aceção da lei de 15 de julho de 1998 relativa à certificação dos títulos emitidos por sociedades comerciais e os certificados que emitam sejam equiparados aos títulos nacionais a que correspondem para efeitos de aplicação do Código dos impostos sobre o rendimento de 1992, por força do artigo 13.º, § 1.º, parágrafo 1.º da mesma lei.»

7 Segundo o artigo 182.º do CIR:

«No que respeita às associações sem fins lucrativos e outras pessoas coletivas sem fins lucrativos, não são consideradas operações de caráter lucrativo:

1) as operações isoladas ou excecionais;

2) as operações que consistam na aplicação dos fundos recolhidos no exercício da sua missão estatutária;

3) as operações que constituam uma atividade que só acessoriamente inclua operações industriais, comerciais ou agrícolas ou que não apliquem métodos industriais ou comerciais.»

8 No que respeita especificamente à matéria coletável do imposto sobre as sociedades (a seguir «ISoc»), o artigo 185.º, n.º 1, do CIR dispõe que as sociedades estão sujeitas a imposto sobre o montante total dos seus lucros, incluindo os dividendos distribuídos.

9 O artigo 220.º do CIR dispõe que:

«Estão sujeitos a imposto sobre as pessoas coletivas:

1) o Estado, as Comunidades, as Regiões, as províncias, as povoações, as federações de municípios, os municípios, os centros públicos de apoio social, […] e os estabelecimentos públicos de culto, as zonas de socorro, as zonas de polícia, e os *polders* e *wateringues*;

2) as pessoas coletivas que, nos termos do artigo 180.º, não estejam sujeitas a imposto sobre as sociedades;

3) as pessoas coletivas que tenham na Bélgica a sua sede social, o seu principal estabelecimento ou a sua sede de direção ou administração, que não se dediquem à exploração ou a operações de caráter lucrativo ou que não estejam sujeitas a imposto sobre as sociedades nos termos dos artigos 181.º e 182.º»

10 Nos termos do artigo 221.º do CIR:

«As pessoas coletivas sujeitas a imposto sobre as pessoas coletivas serão tributadas apenas em função:

1) do rendimento cadastral dos seus bens imobiliários sitos na Bélgica, quando esse rendimento cadastral não esteja isento do imposto regional sobre imóveis nos termos do artigo 253.º ou de disposições legais específicas;

2) dos rendimentos e produtos de capitais e bens mobiliários […]»

Procedimento administrativo e decisão recorrida

11 Em 3 de julho de 2013, os serviços da Comissão Europeia enviaram a todos os Estados-Membros um questionário sobre o funcionamento e a tributação dos seus portos, com o objetivo de obter uma panorâmica geral nessa matéria e clarificar a situação dos portos à luz das regras da União Europeia em matéria de auxílios de Estado. Em seguida, houve uma extensa troca de correspondência entre os serviços da Comissão e as autoridades belgas relativamente a esta questão.

12 Par ofício de 9 de julho de 2014, em conformidade com o artigo 17.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho de 22 de março de 1999 que estabelece as regras de execução do artigo [108.º TFUE] (JO 1999, L 83, p. 1), a Comissão informou as autoridades belgas da sua apreciação preliminar, segundo a qual a isenção de ISoc prevista para certos portos belgas constituía um auxílio de Estado incompatível com o mercado interno e esse auxílio constituía um auxílio existente na aceção do artigo 1.º, alínea b), desse regulamento. Em 23 de setembro de 2014, realizou-se uma reunião com as autoridades belgas. A Região da Valónia e o Porto de Bruxelas (Bélgica) apresentaram as respetivas observações por ofícios de 30 de setembro de 2014, enquanto a Região flamenga comunicou as suas observações por ofício de 1 de outubro de 2014.

13 Por ofício de 1 de junho de 2015, a Comissão informou o Reino da Bélgica de que tinha tomado nota de todos os seus argumentos e continuava a considerar que a isenção de ISoc concedida a vários portos constituía um auxílio incompatível com o mercado interno, quando e na medida em que esses portos

desenvolvessem atividades económicas. Foi interposto recurso desse ofício, que foi julgado inadmissível por Despacho de 9 de março de 2016, Port autonome du Centre et de l'Ouest e o./Comissão (T-438/15, EU:T:2016:142).

14 Por ofício de 21 de janeiro de 2016, a Comissão confirmou a sua posição e propôs às autoridades belgas, de acordo com o artigo 108.º, n.º 1, TFUE e com o artigo 22.º do Regulamento (UE) 2015/1589 do Conselho, de 13 de julho de 2015, que estabelece as regras de execução do artigo 108.º TFUE (JO 2015, L 248, p. 9), a título de medidas úteis, a eliminação da isenção de ISoc prevista para os portos belgas, na medida em que estes se dedicavam a atividades económicas.

15 As autoridades belgas eram convidadas a adaptar a legislação no prazo de dez meses, devendo essa alteração ser aplicada o mais tardar aos rendimentos das atividades económicas gerados a partir do início do ano fiscal de 2017. Foram ainda convidadas a informar por escrito a Comissão se a Bélgica aceitava, nos termos do artigo 23.º, n.º 1, do Regulamento n.º 2015/1589, de forma incondicional e inequívoca, todas as medidas adequadas, no prazo de 2 meses a contar da data de receção da referida decisão. Foi interposto recurso dessa proposta de medidas úteis, que foi julgado inadmissível por Despacho de 27 de outubro de 2016, Port autonome du Centre et de l'Ouest e o./Comissão (T-116/16, não publicado, EU:T:2016:656).

16 Por ofício de 21 de março de 2016, as autoridades belgas transmitiram à Comissão as suas observações sobre as medidas úteis propostas. No seguimento dessas observações, a Comissão, por ofício de 8 de julho de 2016, deu abertura ao procedimento previsto no artigo 108.º, n.º 2, TFUE, por força do artigo 23.º, n.º 2, do Regulamento n.º 2015/1589 (JO 2016, C 302, p. 5).

17 A Comissão convidou as partes interessadas a apresentarem as suas observações sobre a medida em causa. Em 24 de agosto de 2016 foi organizada uma reunião com representantes de certos portos belgas visados pela medida. O Reino da Bélgica apresentou as suas observações por ofícios de 9 de setembro de 2016, no respeitante ao ministro federal das finanças, e de 16 de setembro de 2016, a Região da Valónia e os portos valões. A Comissão recebeu observações dos seguintes interessados: Sea Invest, utilizador dos portos de Antuérpia (Bélgica), de Gand (Bélgica) e de Zeebruges (Bélgica), o porto de Roterdão (Países Baixos), em nome dos cinco portos marítimos públicos neerlandeses, o porto de Bruxelas, a Comissão portuária flamenga (Vlaamse Havencommissie, Bélgica) e os portos de Antuérpia e de Zeebruges.

18 A Comissão transmitiu estas observações ao Reino da Bélgica, dando-lhe a possibilidade de as comentar, o que este fez por carta de 18 de novembro de 2016. Em 19 de dezembro de 2016, houve uma reunião entre as autoridades belgas e a Comissão em que foram transmitidas observações suplementares a esta última. Em 10 de janeiro de 2017, foi organizada uma nova reunião entre as autoridades belgas federais e regionais, alguns beneficiários da medida e a Comissão.

19 Tendo analisado as observações apresentadas pelo Reino da Bélgica e as partes interessadas, a Comissão adotou, em 27 de julho de 2017, a Decisão (UE) 2017/2115 da Comissão, relativa ao regime de auxílios SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) executado pela Bélgica — Tributação dos portos na Bélgica (JO 2017, L 332, p. 1) (a seguir «decisão recorrida»).

20 Na decisão recorrida, a Comissão considerou, primeiro, que as atividades exercidas pelos portos belgas visados pelo artigo 180.º, n.º 2, do CIR eram — pelo menos parcialmente — atividades económicas, pelo que os portos deviam ser qualificados de empresas na medida em que exerciam essas atividades (considerandos 40 a 67 da decisão recorrida). Segundo, a Comissão afirmou que, ao estarem sujeitos a imposto sobre as pessoas coletivas (a seguir «IPM») e não a ISoc, de acordo com o artigo 180.º, n.º 2, do CIR, os portos beneficiavam de uma vantagem na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, correspondente à diferença entre o ISoc que deveriam pagar pelas suas atividades económicas e a parte do IPM que podia ser imputada a essas atividades económicas (considerandos 68 a 73 da decisão recorrida). Terceiro, a Comissão considerou que a medida em causa constituía uma transferência de

recursos de Estado na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE (considerandos 74 a 77 da decisão recorrida). Quarto, considerou que a medida era seletiva (considerandos 78 a 107 da decisão recorrida). Quinto, considerou que, ao reforçar a posição dos beneficiários nas trocas internacionais, a medida em causa era suscetível de afetar as trocas no interior da União e de falsear a concorrência (considerandos 108 a 115 da decisão recorrida). Concluiu daí que a isenção fiscal prevista no artigo 180.º, n.º 2, do CIR para os portos belgas constituía um auxílio de Estado na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, na medida em que os rendimentos isentos provinham das atividades económicas dos portos (considerando 116 da decisão recorrida). Por último, considerou que a medida de auxílio em causa não podia ser declarada compatível com o mercado interno, nem com base no artigo 93.º nem com base no artigo 106.º, n.º 2, TFUE (considerandos 117 a 120 da decisão recorrida) e recusou a concessão de um período transitório para a execução dessa decisão (considerandos 124 a 130 da decisão recorrida).

21 O artigo 1.º da decisão recorrida dispõe que:

«A isenção do imposto sobre as sociedades concedida aos portos belgas referidos no artigo 180.º, n.º 2, do CIR constitui um regime de auxílio estatal existente incompatível com o mercado interno.»

22 Nos termos do artigo 2.º, n.ºs 1 e 2, da decisão recorrida:

«A Bélgica deve suprimir a isenção do imposto sobre as sociedades a que se refere o artigo 1.º e sujeitar ao imposto sobre as sociedades as entidades beneficiárias dessa isenção.

2. A medida através da qual a Bélgica executará as suas obrigações decorrentes do n.º 1 deve ser adotada antes do final do ano civil em curso à data da notificação da presente decisão. Essa medida deve ser aplicada, o mais tardar, aos rendimentos das atividades económicas gerados a partir do início do ano fiscal seguinte à sua adoção.»

Tramitação do processo e pedidos das partes

23 Por petição apresentada na Secretaria do Tribunal Geral em 9 de outubro de 2017, as recorrentes, Havenbedrijf Antwerpen NV (porto de Antuérpia) e Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV (Companhia das instalações marítimas de Bruges, Bélgica), ambas mencionadas no artigo 180.º, n.º 2, do CIR, interpuseram o presente recurso.

24 Por requerimentos separados, apresentados na secretaria do Tribunal Geral em 19 e 23 de janeiro de 2018, respetivamente, o Reino da Bélgica e a Vlaams Gewest (Região flamenga) pediram para intervir na presente lide em apoio do pedido das recorrentes.

25 Por decisão do 15 de março de 2018, o presidente da Sexta Secção do Tribunal Geral admitiu a intervenção do Reino da Bélgica. O Reino da Bélgica apresentou as suas alegações de intervenção em 22 de maio de 2018 e as partes principais apresentaram as suas observações sobre essas alegações nos prazos fixados.

26 Por Despacho de 25 de outubro de 2018, Havenbedrijf Antwerpen e Maatschappij van de Brugse Zeehaven/Comissão (T-696/17, não publicado, EU:T:2018:736), o presidente da Sexta Secção do Tribunal Geral indeferiu o pedido de intervenção da Região flamenga.

27 Por decisão de 7 de novembro de 2018, o Tribunal Geral decidiu remeter o processo à Sexta Secção alargada, de acordo com o artigo 28.º do seu Regulamento de Processo.

28 Com base no relatório do juiz-relator, o Tribunal Geral (Sexta Secção alargada) deu início à fase oral e, no âmbito das medidas de organização do processo previstas no artigo 89.º do Regulamento de Processo do Tribunal Geral, colocou determinadas perguntas escritas às partes, a que estas responderam no prazo fixado.

29 Foram ouvidas as alegações das partes e as suas respostas às questões colocadas pelo Tribunal Geral na audiência de 4 de fevereiro de 2019.

30 Por impedimento de um membro da Sexta Secção alargada, o presidente do Tribunal Geral, nos termos do artigo 17.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, nomeou outro juiz para completar a Secção.

31 As recorrentes, apoiadas pelo Reino da Bélgica, concluem pedindo que o Tribunal Geral se digne:

– julgar admissível o recurso;

– anular a decisão impugnada;

– a título subsidiário, fixe um período de transição de pelo menos um ano até à conclusão, pela Comissão, do inquérito sobre o regime fiscal dos portos nos diferentes na UE;

– condenar a Comissão nas despesas.

32 A Comissão conclui pedindo que o Tribunal Geral se digne:

– negar provimento ao recurso;

– condenar as recorrentes nas despesas e condenar o Reino da Bélgica a suportar as despesas resultantes da sua intervenção.

Questão de direito

33 As recorrentes invocam quatro fundamentos de recurso. Primeiro, alegam que a Comissão violou os artigos 107.º e 296.º TFUE ao qualificar as autoridades portuárias de empresas. Segundo, alegam que a Comissão violou o artigo 107.º TFUE ao considerar a isenção de ISoc uma medida seletiva. Terceiro, a título subsidiário, alegam que a Comissão violou o artigo 107.º TFUE ao considerar que a exceção ao sistema de referência não era justificada pela natureza nem pela estrutura do sistema fiscal belga em matéria de impostos sobre o rendimento. Quarto, a título ainda mais subsidiário, as recorrentes pedem ao Tribunal Geral que lhes conceda um período transitório até ao encerramento do inquérito da Comissão sobre o regime fiscal dos diferentes portos da União e, em qualquer caso, com a duração de um ano.

Quanto ao primeiro fundamento, violação dos artigos 107.º e 296.º TFUE em razão da qualificação das autoridades portuárias de empresas

34 O primeiro fundamento, na medida em que é relativo a uma violação do artigo 107.º TFUE, divide-se em duas partes. Na primeira parte, as recorrentes alegam que não existe qualquer mercado onde propõem os seus serviços. Com a segunda parte, alegam que as suas atividades não têm caráter económico.

35 O Tribunal entende ser oportuno analisar em primeiro lugar a segunda parte e depois a primeira.

36 A título preliminar, no entanto, há que julgar desde logo improcedente o primeiro fundamento na parte relativa a uma violação do artigo 296.º TFUE por falta de fundamentação da decisão recorrida no respeitante à qualificação dos portos de «empresas» na aceção do artigo 107.º TFUE.

37 Com efeito, há que lembrar a esse respeito que, segundo a jurisprudência, o fundamento relativo à violação do artigo 296.º TFUE é um fundamento distinto do fundamento relativo à improcedência da decisão recorrida. Enquanto o primeiro, que visa a falta ou a insuficiência de fundamentação, faz parte da preterição de formalidades essenciais, na aceção do artigo 263.º TFUE, e constitui um fundamento de ordem pública que é de conhecimento oficioso pelo juiz da União, o segundo, relativo à legalidade substantiva da decisão, enquadra-se na violação de uma norma jurídica relativa à aplicação do Tratado, na aceção do mesmo artigo 263.º TFUE, e só pode ser examinado pelo julgador da União se for invocado pelo recorrente. O dever de fundamentação constitui, pois, uma questão distinta da questão da procedência da fundamentação (v., neste sentido, Acórdãos de 2 de abril de 1998, Comissão/Sytraval e Brink's France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, n.º 67, e de 15 de junho de 2005, Corsica Ferries France/Comissão, T-349/03, EU:T:2005:221, n.º 52).

38 Ora, no caso, além de as recorrentes não terem apresentado na petição nenhum suporte para a alegação de violação do artigo 296.º TFUE, não se pode deixar de observar que a decisão recorrida está suficientemente fundamentada, visto ter a Comissão dedicado não menos do que 28 considerandos da decisão recorrida à questão da qualificação dos portos de «empresas» que exercem atividades económicas (v. considerandos 40 a 67 da decisão recorrida). Além disso, adiante resulta do exame das diferentes alegações das recorrentes que a decisão recorrida lhes permitiu conhecer as justificações da medida a esse respeito e ao Tribunal exercer a sua fiscalização.

39 Assim, improcede o primeiro fundamento na parte relativa a uma violação do artigo 296.º TFUE.

Quanto à segunda parte, relativa à natureza não económica das atividades dos portos belgas

40 Na segunda parte, as recorrentes lembram, em primeiro lugar, com base no Decreet houdende het beleid en het beheer van de zeehavens (Decreto sobre política e gestão dos portos marítimos), de 2 de março de 1999 (*Belgish Staatsblad* de 8 de abril de 1999), que as suas funções essenciais se compõem de missões de interesse geral não económicas, tais como a gestão administrativa do domínio portuário público e privado, os serviços de inspeção ambiental ou os serviços de capitania portuária. No âmbito dessas missões, as autoridades portuárias exercem prerrogativas exclusivas de poder público, que não podem ser transferidas, precisamente devido ao caráter público da gestão portuária e à sua unidade. Além disso, os Estados-Membros dispõem de um amplo poder discricionário na determinação do que se deve entender por «serviços económicos» e «serviços não económicos» de interesse geral.

41 Em segundo lugar, as recorrentes salientam que se deve fazer uma distinção entre as missões essenciais que lhe são impostas por decreto e os serviços portuários comerciais propostos por terceiros. Com efeito, as autoridades portuárias não investem no equipamento necessário à exploração comercial do porto, ao contrário dos exploradores de aeroportos, por exemplo. A única missão das autoridades portuárias é pôr à disposição, de forma não discriminatória, a infraestrutura portuária aos utentes, como as empresas de manutenção ou as empresas de logística que, por sua vez, exercem atividades económicas e poderão construir depois sobre essa infraestrutura de base. As recorrentes insistem, a esse respeito, na distinção entre a gestão e a exploração do domínio portuário enquanto infraestrutura de base, que afirmam ser de natureza não económica, e a gestão e a exploração da superestrutura. Entendem que essa distinção é confirmada pelo Regulamento (UE) 2017/352 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de fevereiro de 2017, que estabelece o regime da prestação de serviços portuários e regras comuns relativas à transparência financeira dos portos (JO 2017, L 57, p. 1), e pela prática decisória anterior da Comissão. Entendem igualmente resultar da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a disponibilização de uma infraestrutura pertencente ao domínio público de forma não

discriminatória não constitui uma atividade económica, tanto mais que a disponibilização e a exploração comercial dessa infraestrutura não são prestadas pela mesma entidade, como no caso presente.

42 Em terceiro lugar, as recorrentes assinalam a inexistência de atividade económica em razão da prática tarifária das autoridades portuárias. Em seu entender, a existência de uma remuneração não implica sempre, *a priori*, a existência de uma atividade económica. Por um lado, as autoridades portuárias recebem taxas portuárias, que se destinam a remunerar o direito de aceder à zona portuária, de a atravessar, de amarração ou de aí residir e a garantia de um desenvolvimento seguro e eficaz do domínio portuário. Essas taxas portuárias são consideradas «retribuições», isto é, a remuneração de um serviço prestado pela autoridade ao devedor. Essas taxas não são fixadas com base em mecanismos de mercado, de acordo com a oferta e a procura, mas sim de forma unilateral. Não resultam de uma negociação comercial e leva em conta os imperativos legais e o controlo administrativo. Além disso, a autonomia de que dispõem as recorrentes na fixação das tarifas das taxas portuárias é restringida pelos princípios da igualdade, da transparência, e da proporcionalidade e pelo controlo administrativo a que estão sujeitas. Por outro lado, as autoridades portuárias cobram taxas direitos de concessão pela concessão a terceiros dos bens do domínio público, no final de um processo não discriminatório e transparente. Os terrenos a ceder em concessão não são automaticamente atribuídos à oferta mais alta, mas sim com base em critérios preestabelecidos, ligados ao valor acrescentado do projeto e ao bem-estar societário. Afirmam, assim, que as tarifas não constituem um instrumento de política comercial, como alega a Comissão, mas sim um instrumento destinado a concretizar missões de serviço público das autoridades portuárias com vista a garantir o interesse geral.

43 Em quarto lugar, as recorrentes alegam que as atividades económicas dos portos têm caráter acessório, pelo que todas as atividades dos portos devem ser consideradas não económicas ou atividades de interesse geral. Lembram a esse respeito que os portos não tratam da exploração comercial da infraestrutura portuária, mas sim da disponibilização das vias aquáticas e das bacias e ceder terrenos em concessão, por meio de taxas portuárias e de direitos de concessão. Assim, as suas atividades de importância secundária devem seguir a qualificação das atividades essenciais.

44 Consequentemente, entendem ser errada a conclusão da Comissão na decisão recorrida de que as autoridades portuárias são empresas para efeitos de aplicação das normas em matéria de auxílios de Estado.

45 A Comissão contesta estes argumentos.

46 Antes de mais, há que lembrar, como faz a Comissão no considerando 40 da decisão recorrida, que, segundo a jurisprudência, o conceito de empresa abrange qualquer entidade que exerça uma atividade económica, independentemente do seu estatuto jurídico e modo de funcionamento. A esse respeito, constitui atividade económica qualquer atividade que consista na oferta de bens ou serviços num mercado determinado (Acórdão de 12 de setembro de 2000, Pavlov e o., C-180/98 a C-184/98, EU:C:2000:428, n.os 74 e 75; v. igualmente, neste sentido, Acórdãos de 16 de junho de 1987, Comissão/Itália, 118/85, EU:C:1987:283, n.º 7, e de 23 de abril de 1991, Höfner e Elser, C-41/90, EU:C:1991:161, n.º 21).

47 A jurisprudência reconheceu ainda que a exploração comercial e a construção de infraestruturas portuárias ou aeroportuárias com vista a essa exploração comercial constituíam atividades económicas (v., neste sentido, Acórdãos de 24 de outubro de 2002, Aéroports de Paris/Comissão, C-82/01 P, EU:C:2002:617, n.º 78; de 19 de dezembro de 2012, Mitteldeutsche Flughafen e Flughafen Leipzig-Halle/Comissão, C-288/11 P, EU:C:2012:821, n.os 40 a 43; e de 15 de março de 2018, Naviera Armas/Comissão, T-108/16, EU:T:2018:145, n.º 78).

48 No caso, a Comissão enumerou, no considerando 44 da decisão recorrida, uma série de atividades económicas suscetíveis de ser exercidas pelos portos. Em primeiro lugar, os portos prestam um serviço geral aos seus utentes (principalmente aos armadores e, de um modo mais geral, a todos os operadores de navios) permitindo o acesso dos navios à infraestrutura portuária a troco de uma remuneração geralmente designada «taxa portuária». Em segundo lugar, alguns portos prestem serviços particulares aos navios, tais como pilotagem, elevação, movimentação e atracagem, igualmente a troco de remuneração. Em terceiro lugar, os portos, mediante remuneração, colocam determinadas infraestruturas ou determinados terrenos à disposição de empresas que utilizam esses espaços para satisfazer as suas necessidades ou para prestar aos navios alguns dos serviços particulares acima referidos. A Comissão precisou ainda, no considerando 45 da decisão recorrida, que o facto de empresas terceiras utilizarem certos terrenos e infraestruturas portuárias para oferecer serviços aos armadores ou aos navios não excluía a possibilidade de as atividades de gestão exercidas pelas autoridades portuárias, nomeadamente arrendar esses terrenos e infraestruturas a essas empresas terceiras, serem igualmente de natureza económica.

49 Interrogadas a esse respeito na audiência, as recorrentes confirmaram, primeiro, que recebiam taxas, qualificadas de «taxas portuárias», que eram — pelo menos em parte — contrapartida do direito de acesso dos navios à infraestrutura portuária. Segundo, embora neguem que efetuam por si próprias atividades de elevação, de carga e descarga de mercadorias, nomeadamente com gruas, ou ainda manutenção, não deixam de reconhecer que efetuam certas atividades de transbordo e reboque atrás das comportas. Terceiro, não negam pôr terrenos à disposição de empresas terceiras, a troco de direitos de concessão.

50 Consequentemente, não cometeu qualquer erro de apreciação a Comissão ao considerar, no considerando 67 da decisão recorrida, que as atividades exercidas pelos portos eram — pelo menos parcialmente — atividades económicas.

51 Nenhum dos argumentos das recorrentes ou do da Bélgica é suscetível de pôr em causa esta conclusão.

52 Em primeiro lugar, as recorrentes alegam que as suas atividades não são atividades económicas, na medida em que elas têm prerrogativas de poder público e estão encarregues de missões de interesse geral.

53 A esse respeito, há que observar, como faz a Comissão no considerando 47 da decisão recorrida, que, no caso, não é contestado que possa ser delegado nos portos o exercício de certas prerrogativas de poder público, de natureza não económica, como o controlo e a segurança do tráfego marítimo ou a vigilância antipoluição.

54 No entanto, o facto de uma entidade, no exercício de uma parte das suas atividades, dispor de prerrogativas de poder público não impede, só por si, de a qualificar de empresa. Com efeito, para determinar se as atividades em causa são as de uma empresa na aceção do tratado, é necessário descobrir qual é a natureza dessas atividades (v., neste sentido, Acórdãos de 24 de outubro de 2002, Aéroports de Paris/Comissão, C-82/01 P, EU:C:2002:617, n.os 74 e 75, e de 12 de julho de 2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, n.º 37).

55 O facto de as recorrentes poderem ser encarregues de serviços de interesse geral não basta, pois, para lhes retirar a qualificação de «empresas», se e na medida em que exerçam igualmente atividades económicas que consistam na oferta de bens e serviços no mercado mediante remuneração, tais como as identificadas pela Comissão no considerando 44 da decisão recorrida (v. n.º 48, *supra*).

56 Além disso, há que lembrar, como faz a Comissão no considerando 48 da decisão recorrida, que, embora as autoridades nacionais disponham de um amplo poder discricionário para prestar, mandar executar e organizar os serviços de interesse geral de uma forma que dê resposta, tanto quanto possível, às necessidades dos utilizadores, isso não exclui a possibilidade de essas atividades terem

caráter económico. Com efeito, segundo jurisprudência constante (v. n.os 46 e 54, *supra*), o conceito de «atividade económica» resulta de elementos de facto, nomeadamente a existência de um mercado para os serviços em causa e não depende de opções ou apreciações nacionais. Assim, o próprio Estado ou uma entidade estatal podem agir como empresas (v. Acórdão de 12 de julho de 2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, n.º 35 e jurisprudência aí referida).

57 A esse respeito, é em vão que o Reino da Bélgica invoca o Regulamento n.º 2017/352 para demonstrar que os portos não exercem atividades económicas. Com efeito, embora seja verdade que esse regulamento dispõe que os Estados-Membros podem decidir impor obrigações de serviço público a prestadores de serviços portuários e confiar o direito de impor essas obrigações ao gestor do porto ou à autoridade competente, a fim de garantir certos objetivos de serviço público, não existe, no caso, nenhuma ligação entre a medida de auxílio em causa — a saber, a isenção de ISoc de que beneficiam os portos — e uma qualquer missão de serviço público. De resto, a decisão recorrida de nenhuma forma impede as recorrentes de celebrarem convenções de delegação de serviço público com a Região flamenga.

58 Seguidamente, na medida em que o Reino da Bélgica invoca a Comunicação C(2004) 43 da Comissão — Orientações comunitárias sobre auxílios estatais aos transportes marítimos (JO 2004, C 13, p. 3), para demonstrar o caráter não económico das atividades dos portos, refira-se que o n.º 2.1 dessas orientações precisa que «[o]s investimentos em infraestruturas não são geralmente considerados auxílios estatais na aceção do n.º 1 do artigo [107.º TFUE], se o Estado conceder acesso livre e equitativo às infraestruturas, em benefício de todos os operadores interessados». Tal como a Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (JO 2016, C 262, p. 1), esse ponto refere-se, portanto, unicamente aos auxílios ao investimento em infraestruturas, e não aos auxílios que assumem a forma de isenção de ISoc, cujo montante depende diretamente dos lucros realizados, como é aqui o caso.

59 O Reino da Bélgica invoca igualmente o n.º 59 do Acórdão de 22 de maio de 2003, Korhonen e o. (C-18/01, EU:C:2003:300), do qual entende resultar que a gestão de terrenos e de edifícios do domínio público responde a uma necessidade de interesse geral, de caráter não económico. Não se pode deixar de observar, porém, como faz a Comissão no considerando 60 da decisão recorrida, que esse acórdão não diz respeito ao conceito de empresa no direito dos auxílios de Estado, mais sim à questão de saber se uma sociedade anónima criada, detida e gerida por uma entidade pública territorial responde a uma necessidade de interesse geral, na aceção do artigo 1.º, alínea b), segundo parágrafo, da Diretiva 92/50/CEE do Conselho de 18 de junho de 1992 relativa à coordenação dos processos de adjudicação de contratos públicos de serviços (JO 1992, L 209, p. 1).

60 Improcede, portanto, a alegação de inexistência de atividade económica em razão das prerrogativas de poder público dos portos.

61 Em segundo lugar, as recorrentes entendem que se deve distinguir entre as atividades de gestão da infraestrutura portuária pelos portos e as atividades comerciais dos utilizadores dos portos.

62 A esse respeito, refira-se antes de mais, que a Comissão identificou de forma suficientemente clara as atividades económicas exercidas pelos portos no considerando 44 da decisão recorrida (v. n.º 48, *supra*). Conforme observa a Comissão nesse considerando, os portos dão acesso, nomeadamente, à infraestrutura portuária aos navios a troco de uma remuneração e põem terrenos à disposição contra remuneração. Assim, o argumento das recorrentes de que os portos facilitam unicamente a oferta de serviços por terceiros utilizadores dos portos não tem suporte nos factos.

63 Há que precisar, além disso, que a Comissão não considerou que os portos garantiam por si próprios, em todos os casos, certos serviços como a elevação, a manutenção, a amarração, o transbordo ou a pilotagem aos navios que utilizam as suas infraestruturas. Reconheceu, assim, que, em certos casos,

esses serviços podiam ser prestados por outras empresas. No considerando 45 da decisão recorrida, a Comissão considerou, porém, que o facto de empresas terceiras utilizarem certos terrenos e infraestruturas portuárias para oferecerem serviços aos armadores ou aos navios não excluía a possibilidade de as atividades de gestão exercidas pelos portos como autoridades portuárias consistirem nomeadamente em arrendar esses terrenos e infraestruturas a essas empresas terceiras serem igualmente de natureza económica.

64 Quanto à situação específica das recorrentes, a Comissão reconheceu igualmente, na audiência, que alguns dos serviços particulares mencionados no considerando 44 da decisão recorrida poderão não ser oferecidos por elas, sem que isso seja suficiente para pôr em causa o resto da sua análise (v. n.os 48 e 49, *supra*).

65 Com efeito, há que lembrar, a esse respeito, que, no caso de uma decisão sobre um regime de auxílios, como no caso presente, a Comissão pode-se limitar a estudar, de forma geral e abstrata, as características do regime em causa para analisar, nos fundamentos da decisão, se esse programa, devido às modalidades quê prevê, constitui, em princípio, um auxílio de Estado para os seus beneficiários. Assim, a Comissão não tem que efetuar uma análise do auxílio concedido em cada caso individual com base nesse regime (v., neste sentido, Acórdãos de 9 de junho de 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» e o./Comissão, C-71/09 P, C-73/09 P e C-76/09 P, EU:C:2011:368, n.º 63, e de 26 de novembro de 2015, Navarra de Servicios y Tecnologías/Comissão, T-487/13, não publicado, EU:T:2015:899, n.º 66).

66 Assim, quando analisa as características gerais de um regime de auxílios, como no caso, a Comissão pode igualmente identificar, de forma geral e abstrata, as atividades económicas suscetíveis de ser exercidas pelos portos, mesmo que essas atividades não sejam sempre efetivamente exercidas par cada porto. No entanto, caso um porto não exerça nenhuma das atividades económicas identificadas pela Comissão na decisão recorrida, não pode ser qualificado de empresa à qual se apliquem as regras do Tratado FUE relativas aos auxílios de Estado. Contudo, não é esse aqui o caso, na medida em que as recorrentes efetuam a maior parte das atividades económicas identificadas pela Comissão no considerando 44 da decisão recorrida (v. n.os 48 e 49, *supra*).

67 As recorrentes invocam ainda, em apoio dos seus argumentos, o considerando 43 do Regulamento n.º 2017/352, que dispõe que, «[a] fim de garantir a igualdade das condições de concorrência e a transparência na atribuição e utilização de fundos públicos e de evitar distorções do mercado, é necessário impor à entidade gestora do porto beneficiária de financiamento público, quando essa entidade for simultaneamente prestadora de serviços, a obrigação de manter as contas das atividades que beneficiem de financiamento público, exercidas na sua qualidade de entidade gestora do porto, separadas das contas das atividades exercidas em concorrência». As recorrentes inferem daí que só a prestação de serviços portuárias pode ser sujeita à disciplina dos auxílios de Estado, ao contrário das atividades de gestão do porto. No entanto, como alega a Comissão, o facto de os serviços portuários prestados por terceiros constituírem atividades económicas não impede que os portos possam eles próprios igualmente exercer atividades económicas. O último período desse considerando refere, aliás, que, «[e]m qualquer caso, o cumprimento das regras aplicáveis aos auxílios estatais deverá ser assegurado».

68 Na medida em que as recorrentes invocam igualmente a prática decisória anterior da Comissão, há que lembrar que, segundo jurisprudência constante, a prática decisória da Comissão noutros processos não pode afetar a validade da decisão em juízo, que só pode ser apreciada à luz das regras objetivas do tratado (Acórdãos de 16 de julho de 2014, Alemanha/Comissão, T-295/12, não publicado, EU:T:2014:675, n.º 181, e de 9 de junho de 2016, Magic Mountain Kletterhallen e o./Comissão, T-162/13, não publicado, EU:T:2016:341, n.º 59).

69 De qualquer forma, como refere a Comissão no considerando 41 da decisão recorrida, a sua prática decisória mais recente revela que a exploração comercial e a construção de infraestruturas portuárias constituem atividades económicas. Admitindo que a Comissão possa ter modificado a sua prática decisória a esse respeito, foi para respeitar a jurisprudência do Tribunal de Justiça, em particular os Acórdãos de 24 de outubro de 2002, Aéroports de Paris/Comissão (C-82/01 P, EU:C:2002:617), e de 19 de dezembro de 2012, Mitteldeutsche Flughafen e Flughafen Leipzig-Halle/Comissão (C-288/11 P, EU:C:2012:821).

70 As recorrentes consideram, no entanto, que não se pode inferir dos acórdãos acima referidos no n.º 69 que a gestão da infraestrutura portuária constitui necessariamente uma atividade económica. Assim, por um lado, entendem que a situação em causa no Acórdão de 19 de dezembro de 2012, Mitteldeutsche Flughafen e Flughafen Leipzig-Halle/Comissão (C-288/11 P, EU:C:2012:821), é diferente na medida em que elas não exploram a infraestrutura por si próprias, uma vez que a põem à disposição de terceiros. Por outro, entendem que no Acórdão de 24 de outubro de 2002, Aéroports de Paris/Comissão (C-82/01 P, EU:C:2002:617), só as atividades exercidas a troco de uma taxa comercial foram qualificadas de económicas pelo Tribunal.

71 Contudo, como alega a Comissão, o Tribunal Geral e o Tribunal de Justiça consideraram expressamente que a disponibilização de instalações aeroportuárias a companhias aéreas, mediante o pagamento de uma taxa, constituía uma atividade económica (v., neste sentido, Acórdãos de 24 de outubro de 2002, Aéroports de Paris/Comissão, C-82/01 P, EU:C:2002:617, n.º 78, e de 12 de dezembro de 2000, Aéroports de Paris/Comissão, T-128/98, EU:T:2000:290, n.º 121). Ora, não existe qualquer diferença fundamental entre a concessão do acesso à infraestrutura de um aeroporto a troco de taxas aeroportuárias e a concessão de acesso à infraestrutura portuária a troco de taxas portuárias.

72 Além disso, ao contrário do que alegam as recorrentes a esse respeito, os portos exploram por si próprios a infraestrutura portuária quando dão acesso à infraestrutura portuária aos navios ou arrendam terrenos a troco de remuneração, à semelhança do aeroporto de Leipzig-Halle no processo que deu origem ao Acórdão de 19 de dezembro de 2012, Mitteldeutsche Flughafen e Flughafen Leipzig-Halle/Comissão (C-288/11 P, EU:C:2012:821).

73 Assim, não têm razão as recorrentes quando alegam que a Comissão fez uma confusão na decisão recorrida entre as atividades dos portos e as atividades dos seus utilizadores, tal como entre a gestão da infraestrutura e a exploração comercial da superestrutura portuária.

74 Em terceiro lugar, as recorrentes alegam a inexistência de atividade económica, com base na prática tarifária das autoridades portuárias.

75 A esse respeito, há que lembrar que, segundo a jurisprudência, constituem serviços suscetíveis de ser qualificados de atividades económicas as prestações geralmente fornecidas contra remuneração. A característica essencial da remuneração reside no facto de esta constituir a contrapartida económica da prestação em causa (v. Acórdão de 27 de junho de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, n.º 47 e jurisprudência aí referida).

76 Assim, ao contrário do que alegam as recorrentes a esse respeito, a existência de uma remuneração constitui efetivamente um elemento relevante para a demonstração da existência de uma atividade económica (v., neste sentido, Acórdãos de 19 de dezembro de 2012, Mitteldeutsche Flughafen e Flughafen Leipzig-Halle/Comissão, C-288/11 P, EU:C:2012:821, n.º 40, e de 24 de março de 2011, Freistaat Sachsen e Land Sachsen-Anhalt/Comissão, T-443/08 e T-455/08, EU:T:2011:117, n.º 93).

77 A esse respeito, o argumento das recorrentes de que as taxas portuárias foram qualificadas de «retribuição» pela Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional) belga, o que exclui a possibilidade de ter em conta qualquer componente ligada ao lucro, não desmente a tese da Comissão de que esses direitos constituem a contrapartida económica da prestação do serviço em causa.

78 É certo que como alegam as recorrentes, segundo a jurisprudência, o facto de um produto ou serviço fornecido por uma entidade pública e ligado ao seu exercício de prerrogativas de poder público ser fornecido contra uma remuneração prevista na lei, e não determinada, direta ou indiretamente, por essa entidade, não basta só por si para qualificar de atividade económica a atividade exercida e de empresa a entidade que a exerce (v. Acórdão de 12 de setembro de 2013, Alemanha/Comissão, T-347/09, não publicado, EU:T:2013:418, n.º 30 e jurisprudência aí referida). Contudo, uma circunstância também não basta, só por si, para excluir a atividade em causa da qualificação de atividade económica.

79 Refira-se ainda, como faz a Comissão no considerando 51 da decisão recorrida, que as características das tarifas praticadas pelos portos no caso presente (publicidade, não discriminação, etc.) são semelhantes às das tarifas praticadas no âmbito de serviços de interesse económico geral, que, em princípio, são efetivamente atividades económicas e estão sujeitas ao direito dos auxílios de Estado. Do mesmo modo, na grande maioria das prestações económicas, os preços são igualmente públicos, não discriminatórios e antecipadamente fixados de modo unilateral pelo prestador.

80 Por último, quanto ao argumento de que os portos não prosseguem uma lógica comercial ao fixarem as suas tarifas, antes visando concretizar missões de serviço público, há que lembrar que o facto de a oferta de bens ou de serviços ser feita sem fins lucrativos não obsta a que a entidade que efetua essas operações no mercado deva ser considerada uma empresa, uma vez que essa oferta está em concorrência com a de outros operadores que prosseguem fins lucrativos (Acórdãos de 1 de julho de 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, n.º 27, e de 27 de junho de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, n.º 46; v. ainda, neste sentido, Acórdão de 12 de setembro de 2013, Alemanha/Comissão, T-347/09, não publicado, EU:T:2013:418, n.º 48).

81 Além disso, o simples facto de os preços serem fixados unilateralmente pelos portos sob o controlo do comissário regional de porto não significa que a procura não seja tida em conta. Pelo contrário, como observa a Comissão no considerando 56 da decisão recorrida, os portos levam efetivamente em conta as circunstâncias do mercado quando determinam as suas tarifas, nomeadamente as taxas portuárias. Neste aspeto, é evidente que as tarifas constituem um importante instrumento da política comercial aplicada pelo porto para incentivar os armadores e os carregadores a utilizarem as infraestruturas do porto e as empresas a instalarem-se nele para desenvolverem as suas atividades de produção ou de serviços. Em particular, quanto aos portos de Antuérpia e de Zeebruges, resulta da nota de rodapé n.º 46 da decisão recorrida que, nos termos do artigo 25.º, n.º 3, do décret sur la politique et la gestion des ports maritimes (Decreto flamengo sobre os portos), de 2 de março de 1999, «o governo flamengo e as autoridades portuárias desenvolvem iniciativas com vista a estabelecer […] estruturas tarifárias harmoniosas nos portos marítimos flamengos, a fim de garantir uma posição concorrencial leal para os portos marítimos flamengos».

82 Do resto, não se nega que as taxas portuárias e os direitos de concessão cobrados pelos portos cobrem pelo menos a maior parte dos custos suportados por estes quando oferecem os seus serviços no mercado, conforme observou a Comissão no considerando 53 da decisão recorrida. No caso do porto de Antuérpia, essas receitas excediam mesmo o total dos encargos correntes em 2015. O facto de essas receitas poderem igualmente financiar certas atividades não económicas nada retira ao facto de serem cobradas em contrapartida de atividades económicas como a disponibilização da infraestrutura portuária ou o acesso à infraestrutura portuária.

83 Assim, improcede igualmente a alegação de inexistência de atividade económica devido à prática tarifária dos portos.

84 Em quarto lugar, as recorrentes alegam que, admitindo que os portos exercessem atividades económicas, seriam atividades puramente acessórias excluídas, portanto, do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

85 A esse respeito, há que lembrar que o facto de uma entidade, no exercício de uma parte das suas atividades, dispor de prerrogativas de poder público não impede, só por si, de a qualificar de empresa na aceção do direito da União da concorrência no resto das suas atividades económicas (Acórdãos de 24 de outubro de 2002, Aéroports de Paris/Comissão, C-82/01 P, EU:C:2002:617, n.º 74, e de 1 de julho de 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, n.º 25).

86 É certo que, como alegam as recorrentes, segundo a jurisprudência, na medida em que uma entidade pública exerce uma atividade económica que possa ser dissociada do exercício das suas prerrogativas de poder público, essa entidade, no que toca a essa atividade, atua como empresa, ao passo que, se essa atividade económica for indissociável do exercício das suas prerrogativas de poder público, todas as atividades exercidas por essa entidade são atividades ligadas ao exercício das suas prerrogativas (Acórdãos de 12 de julho de 2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, n.º 38, e de 12 de setembro de 2013, Alemanha/Comissão, T-347/09, não publicado, EU:T:2013:418, n.º 29; v., ainda, neste sentido, Acórdão de 26 de março de 2009, SELEX Sistemi Integrati/Comissão, C-113/07 P, EU:C:2009:191, n.ºs 71 a 80).

87 No caso, contudo, nem as recorrentes nem o Reino da Bélgica apresentaram elementos concretos a fim de demonstrar que as atividades económicas exercidas pelos portos são indissociáveis das suas prerrogativas de poder público, tais como o controlo e a segurança do tráfego marítimo ou a vigilância antipoluição. O simples facto de poder haver uma ligação económica entre essas atividades, na medida em que as atividades económicas dos portos permitem financiar, total ou parcialmente, as suas atividades não económicas, não basta para dar por provado o caráter indissociável dessas atividades, na aceção da jurisprudência.

88 A esse respeito, há que observar igualmente que, no caso, as atividades económicas dos portos não passam a ser obrigatórias por causa das suas atividades não económicas de interesse geral e que, sem elas, essas atividades não económicas não são necessariamente privadas de utilidade (v., neste sentido, Acórdãos de 12 de julho de 2012, Compass-Datenbank, C-138/11, EU:C:2012:449, n.º 41, e de 12 de setembro de 2013, Alemanha/Comissão, T-347/09, não publicado, EU:T:2013:418, n.º 41).

89 Não se pode deixar de observar, portanto, que as atividades económicas dos portos não são indissociáveis das suas atividades não económicas de interesse geral, na aceção da jurisprudência (v. n.º 86, *supra*).

90 De resto, há que observar que nem as recorrentes nem o Reino da Bélgica demonstraram que as atividades económicas dos portos são secundárias ou acessórias face às suas atividades não económicas de interesse geral.

91 Pelo contrário, conforme resulta nomeadamente dos considerandos 53 e 65 da decisão recorrida, as taxas portuárias e os direitos de concessão representam a enorme maioria do volume de negócios dos portos. Em resposta a uma questão escrita do Tribunal, as recorrentes confirmaram, aliás, que mais de 75% dos seus rendimentos eram gerados por três tipos de atividades, a saber, as concessões, a navegação e o reboque. Ora, conforme resulta do exame dos outros argumentos das recorrentes, não cometeu qualquer erro de apreciação a Comissão ao qualificar essas atividades de económicas na decisão recorrida.

92 Assim, improcede igualmente a alegação de que as atividades económicas dos portos apenas têm caráter acessório face às suas atividades não económicas de interesse geral.

Quanto à primeira parte, inexistência de mercado em que as autoridades portuárias ofereçam os seus serviços

93 No âmbito da primeira parte do primeiro fundamento, as recorrentes alegam que na falta de existência de um mercado onde oferecer os seus serviços, as autoridades portuárias não podem ser consideradas empresas. Com efeito, de acordo com o décret sur la politique et la gestion des ports maritimes de 2 de março de 1999, foi criado um monopólio legal no âmbito de uma descentralização das competências administrativas de poder público, excluindo qualquer concorrência potencial ao instalar um prestador exclusivo do serviço em questão. Afirmam, pois, que não existe qualquer «mercado» no que respeita à gestão dos portos de Antuérpia e de Bruges, o que é confirmado por um relatório da Nederlandse Mededingingsautoriteit (autoridade neerlandesa da concorrência).

94 As recorrentes lembram, a esse respeito, que as autoridades portuárias mais não fazem do que facilitar a oferta de serviços por terceiros, a saber, empresas de transbordo ou empresas industriais, no mercado em que esses terceiros têm atividade, nomeadamente cedendo terrenos em concessão, sem com isso exercerem elas próprias essas atividades económicas.

95 Entendem ainda que a gestão dos portos deve ser diferenciada da gestão dos aeroportos, relativamente à qual existe legislação interna que confirma o ambiente de mercado e, por isso, a concorrência, na qual são exercidas as atividades de gestão de um aeroporto.

96 Na réplica, as recorrentes acusam igualmente a Comissão, por um lado, de ter erradamente concluído pela existência de um mercado por elas oferecerem os seus serviços mediante remuneração e, por outro, de não ter analisado se outros operadores pretendiam e eram capazes de prestar os serviços em questão no mercado em causa, de acordo com o n.º 14 da Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

97 A Comissão contesta estes argumentos.

98 Refira-se, a esse respeito, que uma entidade que dispõe de um monopólio legal pode muito bem propor bens e serviços num mercado e, portanto, ser uma «empresa» na aceção do artigo 107.º TFUE. Com efeito, como refere a Comissão no considerando 48 da decisão recorrida, o conceito de atividade económica é um conceito objetivo, que resulta de elementos de facto, nomeadamente da existência de um mercado para os serviços em causa e não depende das opções ou apreciações nacionais.

99 No caso, como já acima se observou, as recorrentes exercem efetivamente por si próprias a maior parte das atividades qualificadas de económicas pela Comissão no considerando 44 da decisão recorrida (v. n.º 49, *supra*). Ora, mesmo supondo que as recorrentes, como afirmam, beneficiam de um monopólio legal e que não existem, na Bélgica, operadores portuários privados que estejam em concorrência com elas nessas atividades, há que observar que, como confirmou a Comissão na audiência, existe efetivamente concorrência a nível da União entre os diferentes portos marítimos, em particular no eixo Hamburgo-Roterdão-Antuérpia, para atrair navios ou outros prestadores de serviços, o que as recorrentes não negam. Não têm razão, portanto, as recorrentes quando consideram que não há nenhum mercado dessas atividades apenas pelo facto de beneficiarem de um monopólio natural e legal na Bélgica para as exercerem.

100 As recorrentes invocam igualmente um relatório da autoridade neerlandesa da concorrência, do qual resulta que não existe nenhuma concorrência entre os gestores portuários. Refira-se contudo que esse relatório, que é especificamente relativo à situação concorrencial do porto de Roterdão nos Países Baixos, no âmbito de um inquérito relativo a um abuso de posição dominante, é pouco relevante para determinar, de forma geral, a inexistência de atividade económica dos portos. Além disso, esse relatório limita-se a dar por provada a fraca concorrência exercida pelas autoridades portuárias entre si no

respeitante à fixação das tarifas portuárias nos Países Baixos, sem com isso concluir que a disponibilização da infraestrutura portuária e a atribuição de terrenos industriais não são atividades económicas.

101 Pelo contrário, a jurisprudência reconheceu que a exploração comercial e a construção de infraestruturas portuárias ou aeroportuárias com vista a essa exploração comercial constituíam atividades económicas (v., neste sentido, Acórdãos de 24 de outubro de 2002, Aéroports de Paris/Comissão, C-82/01 P, EU:C:2002:617, n.º 78; de 19 de dezembro de 2012, Mitteldeutsche Flughafen e Flughafen Leipzig-Halle/Comissão, C-288/11 P, EU:C:2012:821, n.ºs 40 a 43; e de 15 de março de 2018, Naviera Armas/Comissão, T-108/16, EU:T:2018:145, n.º 119).

102 A esse respeito, não têm razão as recorrentes quando alegam que a gestão dos portos deveria ser diferenciada da dos aeroportos. Com efeito, como alega a Comissão, o facto de a exploração de certos aeroportos se fazer com base numa concessão não significa que a exploração de um aeroporto ou de um porto por uma empresa pública ou dotada de prerrogativas de poder público não constitui uma atividade económica.

103 Além disso, no processo que deu origem ao Acórdão de 15 de março de 2018, Naviera Armas/Comissão (T-108/16, EU:T:2018:145), embora seja verdade que se tratava principalmente de verificar se uma empresa utilizadora do porto, que beneficiava de um direito exclusivo de exercer aí atividades comerciais, era, por isso, beneficiária de um auxílio de Estado, o Tribunal Geral declarou expressamente, no n.º 119 desse acórdão, que a atividade pela qual o gestor do porto geria a infraestrutura portuária e a punha à disposição de uma companhia marítima utilizadora, mediante o pagamento de taxas portuárias, constituía efetivamente uma atividade «económica».

104 Por último, as recorrentes invocam o n.º 14 da Comunicação da Comissão sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, a fim de defenderem que esta deveria ter verificado se outros operadores pretendiam e eram capazes de prestar os serviços em questão no mercado em causa. Esse ponto refere o seguinte:

«A decisão de uma autoridade pública não permitir que terceiros prestem um determinado serviço (por exemplo, porque pretende prestar o serviço internamente), não exclui a existência de uma atividade económica. Apesar desse encerramento do mercado, pode existir uma atividade económica se outros operadores estiverem dispostos e em condições de prestar o serviço no mercado em causa. De um modo mais geral, o facto de um determinado serviço ser assegurado internamente não tem qualquer pertinência para a natureza económica da atividade.»

105 A Comissão precisou na tréplica e na audiência que o n.º 14 da sua Comunicação sobre a noção de auxílio estatal nos termos do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia não podia ser validamente invocado pelas recorrentes, uma vez que, no caso, elas prestavam diretamente certos serviços por si próprias, o que, segundo esse ponto, não bastava para considerar que não havia nenhuma atividade económica. Com efeito, não se pode excluir a possibilidade de outras empresas privadas serem capazes e quererem exercer as atividades económicas exercidas pelas recorrentes, se essas atividades estivessem efetivamente abertas à concorrência e não estivessem sujeitas a um monopólio legal.

106 Por conseguinte, improcede igualmente a primeira parte do primeiro fundamento.

107 Em face de todas estas considerações, há que observar que não cometeu qualquer erro de apreciação a Comissão ao entender, no considerando 67 da decisão recorrida, que as atividades exercidas pelos portos belgas eram — pelo menos parcialmente —atividades económicas.

108 Improcede, pois, o primeiro fundamento.

Quanto aos segundo e terceiro fundamentos, relativos, em substância, a uma violação do critério da seletividade

109 Com os segundo e terceiro fundamentos, as recorrentes alegam, em substância, uma violação do critério da seletividade previsto no artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

110 Antes de examinar as diferentes alegações das recorrentes e do Reino da Bélgica no âmbito destes dois fundamentos, há que lembrar a posição adotada pela Comissão na decisão recorrida para concluir pelo caráter seletivo da medida em causa, bem como a jurisprudência pertinente.

Resumo da análise da Comissão no que respeita à seletividade da medida na decisão recorrida

111 No n.º 5.1.4 da decisão recorrida, dedicado à seletividade da medida, a Comissão afirmou desde logo que não era contestado que os portos belgas não pagavam ISoc. O fundamento dessa inexistência de pagamento de ISoc podia ser, segundo as autoridades belgas, quer o artigo 180.º, n.º 2, do CIR, quer os artigos 1.º e 2.º do CIR (considerando 81 da decisão recorrida).

112 A Comissão procedeu, seguidamente, a uma análise em dois tempos, consoante os artigos 1.º e 2 do CIR constituíssem a base jurídica do não-pagamento de ISoc pelos portos belgas (a seguir «segunda hipótese»), ou o artigo 180.º, n.º 2, do CIR constituísse a base jurídica do não pagamento de ISoc pelos portos belgas (a seguir «primeira hipótese»).

113 Em primeiro lugar, no âmbito da segunda hipótese, a Comissão analisou o argumento das autoridades belgas no sentido de que o artigo 180.º, n.º 2, do CIR mais não faz do que extrair as consequências das regras gerais que constam dos artigos 1.º e 2 CIR, pelo que não constitui uma exceção ao sistema de referência (considerandos 82 a 91 da decisão recorrida). A Comissão considerou, a esse respeito, que essa interpretação assentava essencialmente na hipótese de a natureza das atividades exercidas pelos portos excluir necessariamente a possibilidade de serem classificados como «sociedades» para efeitos do imposto sobre o rendimento (das pessoas coletivas residentes), embora sejam «empresas» na aceção do artigo 107.º do TFUE. Ora, a Comissão entendeu, pelo contrário, que os portos eram em princípio «sociedades» para efeitos de imposto sobre o rendimento devido ao essencial das suas atividades e por exercerem atividades económicas suscetíveis de as qualificarem de «empresas» na aceção do artigo 107.º TFUE (considerandos 84 e 85 da decisão recorrida). Assinalou ainda que a hipótese em que assentava o raciocínio das autoridades belgas contradizia o comentário oficial do CIR, bem como outros textos internos e as tomadas de posição oficiais do Governo belga (considerando 86 da decisão recorrida).

114 Assim, a Comissão indicou que não concordava com a posição de que, mesmo que o artigo 180.º, n.º 2, fosse suprimido, os portos não ficariam sujeitos a ISoc ao abrigo dos critérios gerais previstos nos artigos 1.º e 2.º do CIR. Pelos mesmos motivos, a Comissão contestou que as regras relativas ao IPM constituíssem o sistema de referência para a tributação dos portos. Em face destes elementos, a Comissão considerou que a aplicação normal das regras gerais do direito belga levaria a sujeitar os portos a ISoc por causa dos rendimentos das suas atividades económicas (considerandos 87 a 89 da decisão recorrida).

115 A Comissão precisou, de resto, que, mesmo que as regras nacionais em questão — ou a sua interpretação pela administração — fossem suscetíveis de levar ao não-pagamento de ISoc pelos portos belgas, essas regras introduziriam uma discriminação entre «empresas» com atividades económicas na aceção do artigo 107.º TFUE. Nos mesmos termos que o artigo 180.º, n.º 2, do CIR na análise a seguir exposta pela Comissão, estas regras, ou o sistema belga de tributação dos rendimentos no seu conjunto, dariam, por conseguinte, origem à concessão de vantagens a certas «empresas», neste caso aos portos, quando tais empresas se encontram, no que respeita aos lucros extraídos de «atividades económicas», numa situação comparável às outras empresas (pessoas coletivas residentes) sujeitas a

ISoc à luz do objetivo do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas residentes — que é o de tributar os lucros. A Comissão considerou ainda que os portos não obedeciam a «princípios de funcionamento particulares que [o]s distingu[issem] claramente dos restantes operadores económicos» sujeitos a ISoc. Em particular, segundo a Comissão, o facto de os portos não terem fins lucrativos não é suficiente para considerar que se encontram numa situação diferente dos outros operadores sujeitos a ISoc. Nesse caso, entende que o próprio sistema belga seria seletivo (considerando 90 da decisão recorrida).

116 Por conseguinte, mesmo que os artigos 1.º e 2.º do CIR constituíssem a base jurídica do não pagamento de ISoc pelos portos belgas, esse não pagamento seria uma medida seletiva *prima facie* no que diz respeito às atividades económicas dos portos (considerando 91 da decisão recorrida).

117 Em segundo lugar, a Comissão analisou a primeira hipótese, por ela privilegiada, de o artigo 180.º, n.º 2, do CIR constituir a base jurídica do não-pagamento de ISoc pelos portos belgas, enquanto exceção ao quadro de referência, composto pelos artigos 1.º e 2.º do CIR (considerandos 92 a 107 da decisão recorrida).

118 A esse respeito, a Comissão considerou, primeiro, que o sistema de referência no caso presente era constituído pelas regras fiscais gerais resultantes dos artigos 1.º e 2.º do CIR, enquanto o artigo 180.º, n.º 2, do CIR constitui uma derrogação a essas regras fiscais gerais. Com efeito, o artigo 1.º do CIR institui, para as pessoas coletivas residentes na Bélgica, um sistema dualista de tributação dos rendimentos: sujeita as «sociedades» a ISoc e as «pessoas coletivas que não sejam sociedades» a IPM. Afirma que o artigo 2.º do CIR define os critérios que permitem definir as «sociedades» e, logo, determinar as pessoas coletivas que serão sujeitas a ISoc e, por eliminação, aquelas cujos rendimentos ficarão sujeitos a IPM. O artigo 179.º do CIR confirma ainda que os contribuintes sujeitos a ISoc são as sociedades residentes. Ora, segundo a Comissão, o artigo 180.º, n.º 2, do CIR isenta incondicionalmente os portos de ISoc, sem aplicar os critérios gerais de repartição entre o ISoc e o IPM definidos nos artigos 1.º e 2.º, isto é, sem ter em conta a qualidade de «sociedades» (ou não) desses portos (considerandos 93 e 94 da decisão recorrida).

119 Segundo, a Comissão entendeu que essa derrogação do sistema de referência introduzia uma diferenciação entre operadores que, em face do objetivo prosseguido pelo regime fiscal de referência, estão numa situação factual e jurídica comparável. Com efeito, independentemente do sistema de referência adotado (ISoc ou tributação dos rendimentos das pessoas coletivas residentes em geral), o objetivo do imposto sobre o rendimento é tributar os rendimentos, objetivo à luz do qual todas as empresas se encontram, no que se refere aos lucros das suas atividades económicas, na mesma situação factual e jurídica. O facto de os portos não terem fins lucrativos ou de prestarem menos atenção à rentabilidade do investimento a curto prazo, não altera esta apreciação. O facto de os portos belgas serem detidos e controlados por poderes públicos ou de exercerem atividades não económicas, tais como as missões decorrentes do exercício da autoridade pública, não implica que estejam numa situação jurídica e factual diferente no que respeita à aplicação do imposto sobre as sociedades aos rendimentos gerados pelas suas atividades económicas (considerandos 97 e 98 da decisão recorrida).

120 A Comissão concluiu daí, portanto, que a medida era *prima facie* seletiva no que respeitava às atividades económicas dos portos (considerando 99 da decisão recorrida).

121 Em terceiro lugar, qualquer que seja a hipótese aceite, a Comissão procedeu ao exame de uma possível justificação da medida pela natureza ou pela estrutura geral do sistema fiscal. Lembrou, antes de mais, que a conformidade de uma medida com o direito interno não podia constituir, enquanto tal, uma justificação pela estrutura do sistema enquanto não se demonstrasse que essa justificação resultava das características inerentes ao sistema fiscal de referência. Observou ainda que a inexistência de discriminação no direito nacional não era determinante para a inexistência de seletividade na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE (considerandos 101 e 102 da decisão recorrida).

122 Do mesmo modo, segundo a Comissão, uma vez que o critério determinante para a tributação em ISoc ou em IPM é o facto de a entidade em causa se dedicar a uma «exploração» ou a «operações de caráter lucrativo» (v. artigo 2.º do CIR), os factos alegados de os portos estarem isentos de ISoc por não distribuírem lucros e os reinvestirem, por prosseguirem um objetivo que vai além do seu interesse individual, por não terem por objetivo estatutário realizar lucros, por fazerem parte dos poderes públicos e por assegurarem missões de interesse geral não bastam para justificar um tratamento fiscal mais favorável do que o de outras que sociedades residentes à luz dos princípios diretores do sistema fiscal. Além disso, o alegado facto de os recursos dos portos não cobrirem sempre os seus custos ou o facto de certos custos não inerentes ao objeto social de uma empresa não serem dedutíveis em ISoc, nos termos do artigo 49.º do CIR, também não permite justificar a isenção de ISoc a favor dos portos. Seguidamente, o facto de a isenção de ISoc a favor dos portos resultar de um princípio geral de direito, ou mesmo da própria Constituição belga, admitindo-o demonstrado, não é enquanto tal necessariamente suscetível de justificar essa isenção pela natureza ou pela estrutura geral do sistema, na medida em que as eventuais considerações tidas em conta pelo legislador constituinte ou pelos tribunais nacionais podem ser alheias ao bom funcionamento do sistema fiscal ou aos seus princípios diretores (considerandos 103 a 106 da decisão recorrida).

123 Por último, segundo a Comissão, os argumentos das autoridades belgas e das partes interessadas ligados aos critérios desenvolvidos pela jurisprudência nacional para determinar se uma pessoa coletiva é uma «sociedade» na aceção dos artigos 1.º e 2.º do CIR (inexistência de métodos industriais e comerciais nomeadamente) são irrelevantes para demonstrar a justificação da medida pela lógica intrínseca do sistema fiscal na medida em que, na realidade, se destinam a provar que os portos não são «sociedades», caso em que a inexistência de tributação em ISoc é seletiva por causa da própria escolha dos critérios utilizados para determinar os limites do sistema de referência e não por causa de uma derrogação desse sistema de referência que pudesse eventualmente ser justificada (considerando 107 da decisão recorrida).

Resenha da jurisprudência relevante

124 O artigo 107.º, n.º 1, TFUE dispõe que, «[s]alvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções».

125 Segundo jurisprudência assente, a qualificação de uma medida nacional como auxílio de Estado, na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE, exige que estejam preenchidos todos os pressupostos a que se refere essa disposição. Em primeiro lugar, deve tratar-se de uma intervenção do Estado ou com recursos estatais. Em segundo lugar, essa intervenção deve ser suscetível de afetar as trocas comerciais entre os Estados-Membros. Em terceiro lugar, deve conceder uma vantagem seletiva ao seu beneficiário. Quarto, deve falsear ou ameaçar falsear a concorrência (Acórdãos de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 53; de 6 de março de 2018, Comissão/FIH Holding e FIH Erhvervsbank, C-579/16 P, EU:C:2018:159, n.º 43; e de 28 de junho de 2018, Alemanha/Comissão, C-208/16 P, não publicado, EU:C:2018:506, n.º 79).

126 No que respeita ao pressuposto da seletividade da vantagem que é constitutivo do conceito de «auxílio de Estado» na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, resulta de jurisprudência igualmente constante que a apreciação desse pressuposto impõe que se determine se, no quadro de um dado regime jurídico, a medida nacional em causa é suscetível de favorecer «certas empresas ou certas produções» em relação a outras, que se encontrem, à luz do objetivo prosseguido pelo referido regime, em situação factual e jurídica comparável e que estejam sujeitas a um tratamento diferenciado que possa, em substância, ser qualificado de discriminatório (v. Acórdão de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 54 e jurisprudência aí referida).

127 Por outro lado, quando a medida em causa é considerada um regime de auxílio e não um auxílio individual, cabe à Comissão demonstrar que essa medida, ainda que preveja uma vantagem de alcance geral, confere o seu benefício exclusivo a certas empresas ou a certos setores de atividade (v. Acórdão de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 55 e jurisprudência aí referida).

128 O exame da seletividade de uma medida, em particular em matéria fiscal, destina-se, assim, a apurar se favorece «certas empresas ou certas produções» na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE ou se, pelo contrário, constitui uma medida geral de política fiscal, aplicável sem distinção a todas as empresas situadas no território nacional (v., neste sentido, Acórdãos de 8 de novembro de 2001, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, n.º 35; de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido, C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 73; e de 18 de julho de 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, n.º 18).

129 Neste contexto, para qualificar uma medida fiscal nacional de «seletiva» na sequência dessa análise, a Comissão deve identificar, numa primeira fase, o regime fiscal comum ou «normal» aplicável no Estado-Membro em causa e demonstrar, numa segunda fase, que a medida fiscal em causa constitui uma exceção ao referido regime comum, na medida em que introduz diferenciações entre operadores económicos que se encontram, à luz do objetivo prosseguido por esse regime comum, numa situação factual e jurídica comparável (v. Acórdão de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, n.º 36 e jurisprudência aí referida).

130 O conceito de «auxílio de Estado» não abrange, porém, as medidas que introduzem uma diferenciação entre empresas que se encontram, à luz do objetivo prosseguido pelo regime jurídico em causa, numa situação factual e jurídica comparável e, por conseguinte são, *a priori*, seletivas, quando o Estado-Membro em causa conseguir demonstrar que essa diferenciação é justificada, uma vez que resulta da natureza ou da estrutura do sistema em que as referidas medidas se inserem (v. Acórdão de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 58 e jurisprudência aí referida).

131 A apreciação do pressuposto da seletividade implica, portanto, em princípio, que se determine, em primeiro lugar, o quadro de referência em que se insere a medida em causa, revestindo essa determinação uma importância acrescida no caso das medidas fiscais, dado que a própria existência de uma vantagem só pode ser afirmada em relação a uma tributação dita «normal» (v. Acórdão de 28 de junho de 2018, Alemanha/Comissão, C-208/16 P, não publicado, EU:C:2018:506, n.º 85 e jurisprudência aí referida).

132 No entanto, a qualificação de um sistema fiscal de «seletivo» não está sujeita ao facto de este estar concebido de forma a que as empresas que eventualmente beneficiem de uma vantagem seletiva estejam, em geral, sujeitas aos mesmos encargos fiscais que as outras empresas, mas beneficiam de normas excecionais, pelo que a vantagem seletiva pode ser identificada como a diferença entre a carga fiscal normal e a suportada por essas primeiras empresas (Acórdãos de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido, C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 91, e de 28 de junho de 2018, Alemanha/Comissão, C-208/16 P, não publicado, EU:C:2018:506, n.º 87).

133 Com efeito, esta interpretação do critério da seletividade pressuporia que um regime fiscal, para poder ser qualificado de «seletivo», fosse concebido segundo uma determinada técnica regulamentar, o que teria como consequência permitir que determinadas normas fiscais nacionais deixassem de estar sujeitas, desde logo, ao controlo em matéria de auxílios de Estado pelo simples facto de resultarem de outra técnica regulamentar, apesar de provocarem, de direito e/ou de facto, pelo ajustamento e pela conjugação de diversas normas fiscais, os mesmos efeitos. Iria, pois, contra a jurisprudência constante segundo a qual o artigo 107.º, n.º 1, TFUE não distingue consoante as causas e os objetivos das

intervenções estatais, pois define-as em função dos seus efeitos, e, logo, independentemente das técnicas utilizadas (v. Acórdão de 28 de junho de 2018, Alemanha/Comissão, C-208/16 P, não publicado, EU:C:2018:506, n.º 88 e jurisprudência aí referida).

134 Contudo, resulta também dessa mesma jurisprudência que, embora, para se determinar a seletividade de uma medida fiscal, a técnica regulamentar utilizada não seja decisiva, de modo que nem sempre é necessário que esta tenha caráter excecional face a um regime fiscal comum, o facto de ter esse caráter ao utilizar essa técnica regulamentar é relevante para o efeito quando daí resultar que duas categorias de operadores sejam sujeitas a distinção e sejam *a priori* objeto de tratamento diferenciado, a saber, os que estão abrangidos pela medida excecional e os que continuam abrangidos pelo regime fiscal comum, mesmo apesar de ambas as categorias estarem em situação comparável face ao objetivo prosseguido por esse regime (Acórdãos de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 77; de 28 de junho de 2018, Alemanha/Comissão, C-208/16 P, não publicado, EU:C:2018:506, n.º 90; e de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, n.º 33).

135 É à luz destas considerações que devem ser examinadas as alegações das recorrentes e do Reino da Bélgica.

136 A esse respeito, o Tribunal entende oportuno examinar a seletividade da medida em causa — a saber, a isenção de ISoc de que beneficiam os portos ao abrigo do artigo 180.º, n.º 2, do CIR — em dois tempos, como faz a Comissão na decisão recorrida, consoante o artigo 180.º, n.º 2, do CIR constitua uma derrogação do quadro de referência, constituído pelos artigos 1.º e 2 do CIR (v. n.ºs 117 a 120, *supra*) ou seja parte integrante do quadro de referência (v. n.ºs 113 a 116, *supra*).

Quanto à seletividade da medida em causa no caso de o artigo 180.º, n.º 2, do CIR constituir uma derrogação do quadro de referência

– Quanto à alegação de identificação errada do quadro de referência

137 No segundo fundamento, as recorrentes, apoiadas pelo Reino da Bélgica, alegam que a Comissão concluiu erradamente que a medida em causa era seletiva ao considerar, primeiro, que o ISoc constituía o sistema de referência para entidades como as recorrentes e, segundo, que a sujeição dos portos a IPM constituía uma derrogação do sistema de referência, que dava origem a uma diferença de tratamento entre operadores que, face ao objetivo do sistema fiscal em causa, se encontravam em situação factual e jurídica comparável.

138 Assim, segundo as recorrentes, a isenção de ISoc concedida aos portos belgas ao abrigo do artigo 180.º, n.º 2, do CIR mais não é do que uma simples aplicação das regras gerais dos artigos 1.º e 2.º do CIR. As recorrentes alegam igualmente que o comentário oficial do CIR, no qual se baseou a Comissão na decisão recorrida, indica unicamente que as pessoas coletivas que estão incondicionalmente isentas de ISoc, nos termos do artigo 180.º, n.º 2, do CIR, podem, em princípio, ser consideradas contribuintes sujeitos a ISoc. Por conseguinte, não se pode inferir desse comentário que a eliminação do artigo 180.º, n.º 2, do CIR levaria automaticamente a sujeitar especificamente os portos a ISoc. O facto de estar sujeito a IPM não pode, só por si, ser considerado uma derrogação do quadro de referência.

139 Segundo o Reino da Bélgica, as entidades sujeitas a IPM caracterizam-se, por um lado, pelo facto de não exercerem uma exploração nem operações de caráter lucrativo e, por outro, pelo facto de prosseguirem um objetivo que transcende o seu interesse pessoal ou dos seus acionistas. No caso das autoridades portuárias, mesmo apesar de exercerem atividades económicas de forma marginal, a inexistência de fins lucrativos e a natureza de interesse geral das suas missões justificam a sua não

tributação em ISoc. Ao fazer uma ligação automática entre atividade económica e ISoc, a Comissão vai contra o conceito de sociedade no direito belga, que se caracteriza por ter o lucro como finalidade, isto é, dar aos seus sócios um ganho patrimonial direto ou indireto.

140 A Comissão contesta estes argumentos.

141 A esse respeito, refira-se desde logo que, ao contrário do que alegam as recorrentes, a Comissão não considerou, na decisão recorrida, que o sistema de referência era constituído unicamente pelo ISoc, que seria derrogado por outros sistemas de tributação. Com efeito, resulta dos considerandos 83 e 93 da decisão recorrida que a Comissão considerou que, no caso, o sistema de referência era composto pelas regras fiscais gerais decorrentes dos artigos 1.º e 2.º do CIR, que dispõem que as «sociedades» estão sujeitas a ISoc, ao passo que as pessoas coletivas residentes que não sejam «sociedades» estão sujeitas a IPM. Contudo, a Comissão analisou se, nos termos dessas regras gerais, os portos estavam abrangidos, em princípio, pelo conceito de «sociedade», previsto no artigo 2.º, n.º 5, do CIR, pelo que o artigo 180.º, n.º 2, do CIR deveria ser interpretado como uma derrogação do sistema de referência a seu favor, ou se, nos termos dessas regras gerais, estavam naturalmente abrangidos pelo IPM, pelo que o artigo 180.º, n.º 2, do CIR teria efeito puramente declarativo.

142 O argumento das recorrentes de que a Comissão definiu erradamente o ISoc como sistema de referência assenta, pois, numa leitura errada da decisão recorrida, devendo, portanto, ser julgado improcedente.

143 Seguidamente, refira-se que o critério defendido pelas recorrentes e pelo Reino da Bélgica, segundo o qual o artigo 180.º, n.º 2, do CIR não constitui uma derrogação do quadro de referência, corresponde à segunda hipótese que foi analisada pela Comissão, nos considerandos 82 a 97 da decisão recorrida, para demonstrar a seletividade da medida em causa (v. n.os 113 a 116, *supra*).

144 A fim de rejeitar este critério, a Comissão baseou-se essencialmente no facto de os portos serem em princípio «sociedades» para efeitos de imposto sobre o rendimento por causa do essencial das suas atividades, que eram atividades económicas. Considerou, assim, que, sem o artigo 180.º, n.º 2, do CIR, os portos estariam normalmente sujeitos a ISoc e rejeitou a ideia de que, numa aplicação «normal» dos artigos 1.º e 2.º do CIR, os portos estariam sujeitos a IPM e não a ISoc.

145 Não se pode deixar de observar que esse raciocínio não está ferido de qualquer erro de apreciação.

146 Com efeito, o artigo 1.º do CIR define o ISoc como «um imposto sobre o rendimento global das sociedades residentes», ao passo que o IPM aí é definido como «um imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas belgas que não sejam sociedades», sem mais precisões.

147 O artigo 2.º, n.º 5, do CIR que, como reconhece a Comissão na decisão recorrida, faz igualmente parte do quadro de referência, define por outro lado o que se deve entender por «sociedade» e por «sociedade residente». A «sociedade» é, assim, definida no artigo 2.º, n.º 5, alínea a), do CIR como «toda e qualquer sociedade, associação, estabelecimento ou organismo constituído nos termos da lei que tenha personalidade jurídica e se dedique a uma exploração ou a operações de caráter lucrativo». A «sociedade residente» é definida no artigo 2.º, n.º 5, alínea b), do CIR como «qualquer sociedade que tenha na Bélgica a sua sede social, o seu principal estabelecimento ou a sua sede de direção ou de administração e que não esteja excluída do âmbito de aplicação do imposto sobre as sociedades».

148 Interrogadas a esse respeito numa medida de organização de processo e na audiência, as partes reconhecem que o critério determinante para saber se uma pessoa coletiva residente deve estar sujeita a ISoc ou a IPM reside em saber se essa entidade de dedica ou não a uma «exploração ou a operações de caráter lucrativo», na aceção do artigo 2.º, n.º 5, alínea a), do CIR.

149 Há que examinar, portanto, se os portos se dedicavam a uma «exploração ou a operações de caráter lucrativo», na aceção do artigo 2.º, n.º 5, alínea a), do CIR e se, em princípio, estão abrangidos pela definição de «sociedade» prevista nesse artigo.

150 A esse respeito, como explicaram as recorrentes em resposta a uma medida de organização do processo, proceder a uma «exploração de caráter lucrativo», refere-se, segundo o comentário 179/10 da administração fiscal belga, «a exploração de qualquer empresa industrial, comercial ou agrícola», cujos lucros constituam rendimentos profissionais sujeitos a imposto das pessoas singulares a esse título, se essa exploração for exercida por uma pessoa singular ou por uma sociedade sem personalidade jurídica. Quanto à expressão «se dedicar a operações de caráter lucrativo», abrange simultaneamente as «ocupações lucrativas», no sentido de uma ocupação com fins lucrativos, e as ocupações de caráter lucrativo, mas sem fins lucrativos, que são caracterizadas por uma atividade profissional permanente, que inclua a repetição suficientemente frequente para constituir uma «ocupação» de operações de natureza industrial, comercial ou agrícola ou a execução de métodos industriais ou comerciais. Além disso, segundo o comentário 182/10 do CIR, uma pessoa coletiva aplica métodos industriais e comerciais quando trabalha com um objetivo, uma organização ou uma estratégia económica e recorre a métodos de gestão inspirados essencialmente nos conceitos de custo, rendimento e de rentabilidade.

151 Deste modo, mesmo embora, como alegam as recorrentes e o Reino da Bélgica, os conceitos de «atividade económica» e «de operações de caráter lucrativo» não se sobreponham inteiramente, a verdade é que, no caso, em face das suas atividades acima referidas (v. n.º 49, *supra*), os portos efetuam operações de caráter lucrativo, na aceção do artigo 2.º, n.º 5, alínea a), do CIR.

152 Segundo o Reino da Bélgica, porém, a «sociedade» caracteriza-se principalmente, ao contrário de qualquer outra pessoa coletiva residente, pelo objetivo de lucro. A esse respeito, refere o artigo 1.º do code des sociétés belga, que dispõe que «uma sociedade é constituída par um contrato nos termos do qual duas ou mais pessoas põem algo em comum para o exercício de uma ou mais atividades determinadas e com o objetivo de conferir aos sócios um lucro patrimonial direto ou indireto».

153 Refira-se, porém, como faz a Comissão, que não resulta dos artigos 1.º e 2.º do CIR — que constituem o quadro de referência relevante para o caso — que o objetivo de lucro seja um critério de distinção determinante a esse respeito, uma vez que o artigo 2.º, n.º 5, do CIR não faz referência ao objetivo de lucro, mais ao facto de se dedicar a «uma exploração ou a operações de caráter lucrativo».

154 Interrogados sobre essa questão numa medida de organização do processo, as recorrentes e o Reino da Bélgica reconheceram, por um lado, que o conceito de exploração ou de operações «de caráter lucrativo» a que se refere o artigo 2.º, n.º 5, alínea a), do CIR, não se sobrepõe necessariamente ao de «fins lucrativos». Esta interpretação é, aliás, confirmada pelo comentário 179/11 da administração fiscal belga que interpreta essa disposição, segundo o qual a expressão «dedicar-se a operações de caráter lucrativo» abrange igualmente as operações com caráter lucrativo levadas a cabo sem objetivo de lucro, que se equiparam a uma atividade profissional permanente, por incluírem a repetição suficientemente frequente para constituírem uma ocupação de operações de natureza industrial comercial ou agrícola ou a execução de métodos industriais ou comerciais.

155 Além disso, resulta do considerando 103 da decisão recorrida que outras empresas reinvestem igualmente os seus ganhos, prosseguem objetivos que vão além do seu interesse individual ou geram efeitos na economia que vão além do seu interesse individual sem por isso estarem isentas de ISoc. Assim, na nota de rodapé n.º 83 da decisão recorrida, faz-se referência ao facto de certas organizações intermunicipais, que asseguram igualmente missões de interesse geral e que foram criadas com uma finalidade de interesse público, terem sido recentemente sujeitas a ISoc na Bélgica, o que as recorrentes e o Reino da Bélgica reconheceram nas suas respostas às medidas de organização do

processo. Não se pode deixar de observar, assim, que a prossecução de missões de interesse geral, o objetivo estatutário de não ter o lucro como finalidade ou o estatuto público dos sócios não são os critérios determinantes em que assenta o regime fiscal em causa.

156 Ao contrário do que alega o Reino da Bélgica, portanto, não resulta da própria lógica dos artigos 1.º e 2.º do CIR que o artigo 180.º, n.º 2, do CIR não tem qualquer alcance jurídico e é puramente declarativo. Pelo contrário, como alega a Comissão, resulta da lógica dessas disposições que as sociedades residentes que se dedicam a uma exploração ou a operações de caráter lucrativo devem, em princípio, estar sujeitas a ISoc. O artigo 180.º, n.º 2, do CIR institui assim uma isenção incondicional de ISoc a favor dos portos aí previstos, na medida em que levam efetivamente a cabo operações de caráter lucrativo, na aceção do artigo 2.º, n.º 5, alínea a), do CIR. Consequentemente, o artigo 180.º, n.º 2, do CIR não faz parte integrante nem se integra na própria lógica do quadro de referência, como tentam alegar as recorrentes e o Reino da Bélgica, antes constitui uma exceção a esse quadro.

157 Esta conclusão é confirmada pelas diferentes provas apresentadas de forma convincente pela Comissão na decisão recorrida e em juízo, nomeadamente os comentários oficiais do CIR efetuados pela administração fiscal belga e as posições oficiais das autoridades belgas tomadas *in tempore non suspecto*, que entendiam estarem os portos, em princípio, abrangidos pela definição do termo «sociedade» prevista no artigo 2.º, n.º 5, do CIR.

158 Assim, primeiro, resulta do considerando 86 da decisão recorrida que, segundo os comentários oficiais da administração fiscal belga, os portos são empresas públicas que, na falta da isenção incondicional no artigo 180.º, n.º 2, do CIR, estariam sujeitas a ISoc, por força dos artigos 1.º e 2.º do CIR. O comentário 179/2, referido na nota de rodapé n.º 71 da decisão recorrida, precisa, por exemplo, que, «apesar de, em princípio, poderem ser consideradas contribuintes sujeitos a ISoc, estão excluídas de ISoc com base nos artigos 180.º a 182.º do CIR: 1.º as pessoas coletivas "incondicionalmente" excluídas do ISoc».

159 Segundo, resulta igualmente do considerando 86 da decisão recorrida que o próprio Governo belga entendeu, na Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional) belga, que os portos, entre outras sociedades e pessoas coletivas a que se referem o artigo 180.º e o artigo 220.º, n.º 2, do CIR eram efetivamente pessoas coletivas que se dedicavam a uma exploração ou a operações de caráter lucrativo na aceção do artigo 2.º do CIR. Além disso, na Câmara de representantes, o vice-primeiro ministro e ministro das finanças e do comércio externo considerou igualmente que os portos belgas eram empresas públicas que, se não existisse a isenção incondicional prevista no artigo 180.º do CIR, estariam sujeitas a ISoc nos termos dos artigos 1.º, 2.º e 179.º do CIR.

160 Terceiro, resulta da lei aprovada pelo parlamento federal belga em 29 de maio de 2018 — «Loi fixant les conditions du passage à l'assujettissement à l'impôt des sociétés d'entreprises portuaires (Lei que aprova as condições de passagem da empresas portuárias à tributação em imposto sobre as sociedades» (*Moniteur belge* de 11 de junho de 2018, p. 48409) — que, a fim de dar cumprimento à decisão recorrida e eliminar a isenção incondicional de ISoc de que beneficiavam os portos, qualificada de auxílio de Estado pela Comissão, prevê-se, no artigo 2.º dessa lei que «é revogado o artigo 180.º, parágrafo 1.º, 2.º, do [CIR]». Não se pode deixar de observar, consequentemente, como alega a Comissão na audiência, que, segundo o legislador belga, a simples eliminação da isenção prevista no artigo 180.º, n.º 2, do CIR basta para tributar os portos em ISoc, o que implique que, sem essa isenção, os portos estariam naturalmente ou automaticamente sujeitos a ISoc.

161 Quarto, resulta da redação e da lógica dos artigos 180.º a 182.º do CIR que o artigo 180.º prevê uma derrogação incondicional do ISoc, na medida em que, ao contrário dos artigos 181.º e 182.º, não sujeita a nenhum outro requisito a não tributação em ISoc das entidades aí previstas. Com efeito, por um lado, o artigo 181.º do CIR dispõe que «não estão sujeitas a [ISoc], as associações sem fins lucrativos e as outras pessoas coletivas que não prossigam fins lucrativos» e que efetuem certas atividades de interesse geral aí enumeradas, tais como apoio às famílias ou ensino. Por outro, o

artigo 182.º do CIR dispõe que «[n]o que respeita às associações sem fins lucrativos e outras pessoas coletivas sem fins lucrativos, não são consideradas operações de caráter lucrativo: 1.º as operações isoladas ou excecionais; 2.º as operações que consistam na aplicação de fundos recolhidos no exercício da sua missão estatutária; 3.º as operações que constituam uma atividade que só acessoriamente inclua operações industriais, comerciais ou agrícolas ou que não apliquem métodos industriais ou comerciais». Em contrapartida, o artigo 180.º do CIR apenas dispõe que «não estão sujeitas a imposto sobre as sociedades» as entidades aí enumeradas, sem qualquer outro requisito ligado à inexistência de fins lucrativos ou ao caráter acessório das operações de caráter lucrativo exercidas por essas entidades.

162 Esta lógica encontra-se igualmente no artigo 220.º do CIR, que dispõe que «[e]stão sujeitos a imposto sobre as pessoas coletivas: 1) o Estado, as Comunidades, as Regiões, as províncias, as povoações, as federações de municípios, os municípios, os centros públicos de apoio social, […] e os estabelecimentos públicos de culto, as zonas de socorro, as zonas de polícia, e os polders e wateringues; 2) as pessoas coletivas que, nos termos do artigo 180.º, não estejam sujeitas a imposto sobre as sociedades; 3) as pessoas coletivas que tenham na Bélgica a sua sede social, o seu principal estabelecimento ou a sua sede de direção ou administração, que não se dediquem à exploração ou a operações de caráter lucrativo ou que não estejam sujeitas a imposto sobre as sociedades nos termos dos artigos 181.º e 182.º». Com efeito, a menos que se deixe sem qualquer efeito útil o artigo 220.º, n.º 2, do CIR e se considere que essa disposição, à semelhança do artigo 180.º do CIR, tem valor puramente declarativo, resulta igualmente dessa disposição que, sem a isenção prevista no artigo 180.º, n.º 2, do CIR, os portos estariam, em princípio, sujeitos, a ISoc, a menos que pudessem demonstrar que não se dedicavam a uma exploração ou a operações de caráter lucrativo, ou que preenchiam os outros requisitos dos artigos 181.º e 182.º do CIR.

163 Por conseguinte, em face destas considerações, há que observar que a Comissão considerou acertadamente, na decisão recorrida, que o quadro de referência para efeitos de exame da seletividade era constituído, no caso, pelos artigos 1.º e 2.º do CIR, do qual o artigo 180.º, n.º 2, do CIR constitui uma derrogação, na medida em que esta última disposição isenta incondicionalmente os portos de ISoc, mesmo embora se dediquem a uma exploração ou a operações de caráter lucrativo, na aceção do artigo 2.º, n.º 5, alínea a), do CIR.

164 Improcede, portanto a primeira alegação.

– Quanto à alegação de inexistência de possibilidade de comparação entre os portos e as entidades sujeitas a ISoc

165 As recorrentes alegam que as autoridades portuárias não estão na mesma situação de outras entidades sujeitas a ISoc, ao contrário do que entendeu a Comissão no considerando 90 da decisão recorrida. Entendem estarem sujeitas a um regime jurídico e factual diferente das outras entidades e serem a extensão das autoridades públicas, encarregues de executar missões de direito público. Afirmam, por outro lado, que as autoridades portuárias não podem utilizar livremente os fundos de que dispõem para otimizar as suas atividades, o que, em princípio, podem fazer outras entidades sujeitas a ISoc, como as associações sem fins lucrativos quando se dedicam a operações de caráter lucrativo.

166 Segundo as recorrentes, o que caracteriza as pessoas coletivas sujeitas a IPM é, por um lado, o facto de não se dedicarem a uma exploração ou a operações de caráter lucrativo ou, por outro, o facto de prosseguirem um objetivo mais amplo, que vai além do seu próprio interesse ou dos seus acionistas. Ao contrário do que alega a Comissão, a forma jurídica adotada pelos portos não é determinante e a inexistência de fins lucrativos é efetivamente um elemento importante para a distinção entre o ISoc e o IPM. Com efeito, as sociedades com fins sociais e que não tenham por objetivo distribuir lucros podem estas sujeitas a IPM.

167 Além disso, as recorrentes alegam que não levam a cabo métodos industriais e comerciais para exercerem as suas atividades, na aceção do artigo 182.º, n.º 3, do CIR. Entendem que se deve ter em conta, a esse respeito, primeiro, que a maioria dos rendimentos auferidos pelos portos não é determinada pelos princípios da oferta e da procura, segundo, que as suas retribuições têm caráter remuneratório e apenas se destinam, em princípio, a cobrir o custo de certas prestações, sem ter em vista a maximização do ganho, terceiro, que não escolhem o porto que têm que gerir nem podem restringir os seus serviços aos utentes mais rentáveis, quarto, que os seus rendimentos não são necessariamente utilizados para aumentar a sua eficácia ou o seu desempenho próprio, quinto, que os seus investimentos se guiam por perspetivas macroeconómicas a longo prazo e não unicamente pelo rendimento microeconómico a curto ou médio prazo e, sexto, que têm o exclusivo do exercício das competências administrativas portuárias, que não são transmissíveis. Entendem que a inexistência de fins lucrativos, conjugada com a inexistência de qualquer comportamento que aplique métodos industriais ou comerciais, justifica, portanto, que os portos estejam sujeitos a IPM e não a ISoc.

168 O Reino da Bélgica alega igualmente, com base no Acórdão de 8 de setembro de 2011, Paint Graphos e o. (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), que, face aos objetivos intrínsecos do regime do ISoc, os portos não estão numa situação factual e jurídica comparável à das sociedades com fins lucrativos que estão sujeitas a esse imposto. Observa, a esse respeito, que o décret sur la politique et la gestion des ports maritimes de 2 de março de 1999 em lado nenhum indica que os portos devam procurar o lucro.

169 A Comissão contesta estes argumentos.

170 Há que lembrar a esse respeito que, segundo a jurisprudência, para qualificar uma medida fiscal nacional de «seletiva», a Comissão tem que identificar, num primeiro momento, o regime fiscal comum ou «normal» aplicável no Estado-Membro em causa e demonstrar, num segundo momento, que a medida fiscal em causa derroga esse regime comum, na medida em que introduz diferenciações entre operadores que, face ao objetivo prosseguido por esse regime comum, se encontrem numa situação factual e jurídica comparável (Acórdãos de 8 de setembro de 2011, Paint Graphos e o., C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.º 49; de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 57; e de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, n.º 36).

171 Importa, pois, determinar se uma isenção fiscal como a prevista no artigo 180.º, n.º 2, do CIR é suscetível de favorecer certas empresas face a outras que se encontrem em situação factual e jurídica comparável face ao objetivo prosseguido pelo regime comum.

172 A esse respeito, a Comissão entendeu, nos considerandos 97 e 98 da decisão recorrida, que, qualquer que fosse o sistema de referência tido em conta (ISoc ou tributação dos rendimentos das pessoas coletivas residentes em geral), o objetivo do imposto sobre o rendimento era tributar os rendimentos, objetivo face ao qual todas as empresas estavam, no que respeita aos lucros das suas atividades económicas, na mesma situação factual e legal.

173 Segundo o Reino da Bélgica, em contrapartida, os portos não estão numa situação comparável à das sociedades sujeitas a ISoc, na medida em que, mesmo admitindo que se dedicassem a operações de caráter lucrativo, na aceção do artigo 2.º, n.º 5, do CIR, têm certas características específicas, tais como a inexistência de fins lucrativos das suas atividades, o seu modo de funcionamento, a sua forma jurídica ou ainda a inexistência de concorrência com o setor privado, que os distinguem dessas sociedades.

174 A esse respeito, refira-se que, ao contrário do que alega a Comissão, não se pode considerar que os portos tenham necessariamente que apresentar as mesmas características das cooperativas que estavam em causa no processo que deu origem ao acórdão de 8 de setembro de 2011, Paint Graphos e o. (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), tais como o princípio do primado da pessoa ou a regra «um homem, um voto», para se poderem distinguir das sociedades sujeitas a ISoc no caso presente.

175 Com efeito, segundo a jurisprudência, cabe à Comissão demonstrar o caráter *a priori* seletivo da medida em causa (v., neste sentido, Acórdão de 8 de setembro de 2011, Comissão/Países Baixos, C-279/08 P, EU:C:2011:551, n.º 62), o que implica verificar no caso se, não obstante certas características específicas que lhes são inerentes, os portos estão numa situação factual e jurídica comparável à das sociedades sujeitas a ISoc, face aos objetivos do quadro de referência.

176 Há que precisar, porém, que, para esse efeito, o critério de distinção seguido para apreciar a possibilidade de comparação das situações dos portos e das sociedades sujeitas a ISoc deve basear-se em características relevantes e coerentes face aos objetivos do quadro de referência (v., neste sentido, Acórdão de 26 de abril de 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, n.ºs 52 a 56).

177 Ora, no caso, nenhuma das características dos portos invocadas pelas recorrentes e pelo Reino da Bélgica — admitindo-as demonstradas — é relevante e coerente face ao objetivo do imposto sobre o rendimento, que é, como indica o seu título, tributar os rendimentos das pessoas coletivas residentes e, no que respeita em particular às «sociedades» que se dedicam a uma exploração ou a operações de caráter lucrativo, tributar os lucros auferidos com essas atividades.

178 Com efeito, primeiro, quanto ao facto de os portos não prosseguirem fins lucrativos e reinvestirem todos os seus lucros na infraestrutura portuária para o desempenho das suas missões de interesse geral, há que lembrar, como faz a Comissão, que os objetivos de interesse geral aqui invocados são relativos às atividades económicas dos portos e não às suas atividades não económicas de interesse geral (v. n.º 53, *supra*). Esses objetivos consistem essencialmente em favorecer o desenvolvimento económico e o emprego das recorrentes e da Região flamenga. Ora, há que observar, como faz a Comissão no considerando 103 da decisão recorrida, que outras empresas reinvestem igualmente os seus ganhos, prosseguem objetivos que vão além do seu interesse individual ou geram efeitos na economia que vão além do seu interesse individual sem por isso estarem isentas de ISoc, o que nem as recorrentes nem o Reino da Bélgica contestam.

179 Assim, mesmo admitindo que a inexistência de fins lucrativos fosse uma característica essencial dos portos e que um critério de distinção baseado nessa característica, conjugado com outros fatores, tais como os mencionados no artigo 182.º do CIR, pudesse ser relevante para determinar se uma pessoa coletiva residente deve estar sujeita a ISoc ou a IPM, não se pode deixar de observar que, para apreciar a possibilidade de comparação das situações dos portos e das sociedades sujeitas a ISoc, esse critério, só por si, não é relevante e coerente face ao objetivo de tributação dos rendimentos, pretendido pelo regime em causa.

180 A esse respeito, nem as recorrentes nem o Reino da Bélgica podem invocar utilmente o Acórdão da cour d'appel de Bruxelles (Tribunal de Recurso de Bruxelas) de 21 de junho de 2006 — Oxfam Magasins du monde, referido na audiência e pelo Reino da Bélgica nas suas observações escritas. Com efeito, nesse processo, a cour d'appel de Bruxelles (Tribunal de Recurso de Bruxelas)considerou que a ASBL Oxfam devia estar sujeita a IPM na medida em que as suas atividades de venda de produtos de comércio equitativo em feiras ou mercados não constituíam operações de caráter lucrativo, uma vez que não tinham em vista aplicar métodos industriais ou comerciais, na aceção do artigo 182.º, n.º 3, do CIR.

181 O artigo 182.º, n.º 3, do CIR dispõe que, «[n]o que respeita às associações sem fins lucrativos e outras pessoas coletivas sem fins lucrativos, não são consideradas operações de caráter lucrativo […] 3.º as operações que constituam uma atividade que só acessoriamente inclua operações industriais, comerciais ou agrícolas ou que não apliquem métodos industriais ou comerciais». Este artigo prevê, portanto, duas hipóteses distintas em que as atividades das pessoas coletivas que não prossigam fins lucrativos se presume não constituírem operações de caráter lucrativo, na aceção do artigo 2.º, n.º 5, do CIR, a saber, por um lado, o facto de se dedicarem a operações industriais, comerciais ou agrícolas a título acessório e, por outro, o facto de não aplicarem métodos industriais ou comerciais. Como

acertadamente alega a Comissão, o processo que deu origem acórdão da cour d'appel de Bruxelles (Tribunal de Recurso de Bruxelas) de 21 de junho de 2006 — Oxfam Magasins du monde apenas dizia respeito à segunda hipótese, a saber, a execução de métodos industriais ou comerciais pela associação.

182 A esse respeito, há que lembrar que, segundo o comentário 182/10 do CIR, uma pessoa coletiva aplica métodos industriais e comerciais quando trabalha com um objetivo, uma organização ou uma estratégia económica e recorre a métodos de gestão essencialmente inspirados nos conceitos de custos, rendimentos e de rentabilidade.

183 Ora, no caso das recorrentes, como observou a Comissão na audiência, não se pode considerar que não aplicam métodos industriais ou comerciais, na aceção do artigo 182.º, n.º 3, do CIR, à semelhança da Oxfam no processo acima referido no n.º 180. Com efeito, conforme lembrou a Comissão na audiência, os portos elaboram um plano de empresa, têm uma política de empresa estruturada e têm igualmente um serviço do pessoal. Mesmo admitindo que, como alegam as recorrentes, as retribuições que auferem apenas se destinem a cobrir os custos de certas prestações, sem prever nenhuma margem de lucro, resulta dos próprios termos do décret sur la politique et la gestion des ports maritimes de 2 de março de 1999, mencionado pela Comissão no considerando 46 da decisão recorrida, que as suas atividades implicam a execução de métodos industriais ou comerciais. Por último, também não se verifica que as suas atividades só acessoriamente incluam operações industriais ou comerciais, na aceção dessa disposição, pelo que também não estão abrangidas pela primeira hipótese prevista no artigo 182.º, n.º 3, do CIR.

184 De qualquer forma, mesmo admitindo que os portos não prosseguem fins lucrativos, a isenção de que beneficiam no caso presente não se baseia no artigo 182.º, n.º 3, do CIR, mas sim no artigo 180.º, n.º 2, do CIR, sem que resulte de qualquer elemento dos autos que o legislador belga tivesse feito uma avaliação concreta dos requisitos previstos no artigo 182.º, n.º 3, do CIR quanto aos portos. Pelo contrário, resulta dos n.os 156 a 163, *supra*, que, sem essa isenção, estariam normalmente sujeitos a ISoc, por aplicação dos critérios previstos nos artigos 1.º e 2.º do CIR.

185 Segundo, quanto ao critério de distinção baseada na forma ou no estatuto jurídico dos portos, refira-se, por um lado, que, segundo o comentário 179/16 da administração fiscal belga, referido no considerando 86 da decisão recorrida, a maioria dos portos belgas, devido à sua forma jurídica (SA, SPRL ou autoridade municipal autónoma), deveria estar igualmente sujeita, em princípio, a ISoc, uma vez que, regra geral, se dedicam a uma exploração industrial ou comercial qualquer ou a uma ocupação lucrativa, ou mesmo às duas simultaneamente, e que todos os lucros e ganhos que realizam devem ser considerados resultantes dessa atividade. Por outro lado, resulta do considerando 103 da decisão recorrida — sem impugnação das partes — que as entidades não pertencentes aos poderes públicos (como as associações sem fins lucrativos) podem estar sujeitas a IPM, pelo que a pertença à esfera pública também não é critério relevante à luz das regras nacionais. Além disso, essas associações, apesar dos seus fins não lucrativos, podem estar sujeitas ao ISoc nos termos dos critérios gerais, caso exerçam uma atividade de exploração ou realizem operações de caráter lucrativo.

186 Há que observar, por outro lado, a esse respeito, como faz a Comissão no considerando 98 da decisão recorrida, que, segundo a jurisprudência, uma isenção fiscal concedida em consideração da forma jurídica da empresa e dos setores em que essa empresa exerce a sua atividade, que resulta do objetivo do legislador de favorecer organismos considerados socialmente merecedores é, em geral, considerada seletiva (v., neste sentido, Acórdão de 10 de janeiro de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e o., C-222/04, EU:C:2006:8, n.os 136 a 138).

187 Terceiro, também não se pode seguir a tese do Reino da Bélgica, avançada pela primeira vez em resposta a uma medida de organização do processo, de que o legislador belga, dado o quadro regulamentar de organização dos portos nas diferentes regiões do país, poderia ter legitimamente

considerado que estes, com base nas suas regulamentações, não se dedicavam a uma exploração ou a operações de caráter lucrativo que entrassem em concorrência com o setor privado, o que teria justificado sujeitá-los, em conjunto, a IPM.

188 Com efeito, resulta de toda a prova feita pela Comissão no procedimento administrativo e em juízo que, sem o artigo 180.º, n.º 2, do CIR, os portos, em princípio, deveriam estar sujeitos a ISoc (v. n.os 156 a 163, *supra*). Assim, na medida em que de dedicam a uma exploração ou a operações de caráter lucrativo, na aceção do artigo 2.º, n.º 5, do CIR, estão numa situação factual e jurídica comparável à das sociedades sujeitas a ISoc, no que respeita aos lucros que auferem com essas atividades e a isenção de que beneficiam ao abrigo do artigo 180.º, n.º 2, do CIR constitui uma diferença de tratamento que, em substância, pode ser qualificada de discriminatória (v. jurisprudência acima referida no n.º 126).

189 A esse respeito, o Reino da Bélgica baseia-se, porém, no Acórdão n.º 151/2016 do Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional) belga, de 1 de dezembro de 2016, que teria reconhecido a legitimidade da opção do legislador de continuar a sujeitar a IPM os portos a que se refere o artigo 180.º, n.º 2, do CIR. Com efeito, nesse acórdão, em recurso interposto pelas associações intermunicipais recentemente sujeitas a ISoc, o tribunal constitucional considerou o seguinte:

«Ao contrário das associações intermunicipais e outras estruturas de cooperação e associações de projeto que podem abranger um vasto âmbito de atividades que podem entrar em concorrência com empresas privadas, os operadores económicos públicos específicos a que se referem os n.os 2 a 13 do artigo 180.º do [CIR] exercem uma atividade que não entra em concorrência com as empresas privadas ou que se integra num interesse público específico. O legislador teve razão ao entender que deviam, por isso, ser objeto de um tratamento fiscal particular. A diferença de tratamento não deixa de ter uma justificação razoável.»

190 No entanto, como alega a Comissão no considerando 102 da decisão recorrida, o acórdão n.º 151/2016 do tribunal constitucional belga de 1 de dezembro de 2016 não se refere à isenção de ISoc a favor dos portos face ao direito dos auxílios de Estado, mas sim à apreciação da sujeição a ISoc das associações intermunicipais, estruturas de cooperação e associações de projeto, à luz dos princípios da igualdade e da não discriminação. Ora, a inexistência de discriminação no direito nacional não é necessariamente determinante na inexistência de seletividade na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

191 De qualquer forma, admitindo que a tese defendida em último lugar pelo Reino da Bélgica (v. n.º 187, *supra*) pudesse ser aceite, isso significaria que o sistema fiscal belga está concebido de modo que o legislador possa, de forma discricionária, considerar que certas entidades não estão abrangidas pelo ISoc, mesmo apesar de serem em princípio «sociedades» que se dedicam a uma exploração ou a operações de caráter lucrativo, na aceção do artigo 2.º, n.º 5, do CIR. Ora, segundo a jurisprudência, se as autoridades competentes dispuserem de um amplo poder discricionário para determinar os beneficiários e os requisitos da medida concedida com base em critérios alheios ao sistema fiscal, como a manutenção do emprego ou a inexistência de concorrência com o setor privado, deverá, então, considerar-se que o exercício desse poder favorece «certas empresas ou certas produções» relativamente a outras que, à luz do objetivo prosseguido, se encontram numa situação factual e jurídica comparável (v., neste sentido, Acórdão de 18 de julho de 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, n.º 27 e jurisprudência aí referida).

192 Há que concluir, portanto, que a Comissão considerou acertadamente, nos considerandos 97 a 99 da decisão recorrida, que a medida em causa era *prima facie* seletiva, na medida em que constituía uma derrogação do quadro de referência, constituído pelos artigos 1.º e 2.º do CIR, e na medida em que introduzia uma diferenciação entre os portos e as sociedades sujeitas a ISoc, mesmo apesar de, face ao objetivo desse quadro de referência, se encontrarem em situação factual e jurídica comparável.

Quanto à seletividade da medida na hipótese de o artigo 180.º, n.º 2, do CIR não constituir formalmente uma derrogação do quadro de referência

193 Há que analisar, a título subsidiário, a segunda hipótese defendida pela Comissão na decisão recorrida para demonstrar a seletividade da medida em causa. Segundo essa hipótese, os artigos 1.º e 2.º do CIR constituiriam a base jurídica do não-pagamento de ISoc pelos portos, no sentido de que o artigo 180.º, n.º 2, do CIR não seria formalmente uma derrogação do quadro de referência (v. n.os 115 e 116, *supra*).

194 A esse respeito, mesmo admitindo que, como alegam as recorrentes e o Reino da Bélgica, o artigo 180.º, n.º 2, do CIR não constituía uma derrogação do quadro de referência, no sentido de que o IPM seria o quadro de referência relevante para as entidades como as recorrentes, refira-se, como faz a Comissão no considerando 90 da decisão recorrida, que o sistema belga de tributação dos rendimentos seria em si mesmo seletivo, na medida em que leva a favorecer «certas empresas», a saber, os portos, mesmo apesar de se encontrarem numa situação factual e jurídica comparável às das outras empresas sujeitas a ISoc no que respeita à tributação dos lucros que auferem com as suas atividades económicas (v., neste sentido, acórdãos de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido, C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.os 101 a 107.º, e de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.os 76 a 79).

195 Com efeito, há que lembrar que, segundo a jurisprudência, não é sempre necessário que uma medida tenha caráter derrogatório face a um regime fiscal comum para se demonstrar que é seletiva, mesmo embora seja, em princípio, um critério relevante a esse respeito (v. jurisprudência acima referida nos n.os 132 a 134).

196 Segundo jurisprudência constante, porém, o facto de só os contribuintes que preenchem os requisitos para a aplicação de uma medida poderem dela beneficiar não confere, só por si, a essa medida um caráter seletivo (Acórdãos de 21 de dezembro de 2016, Comissão/World Duty Free Group e o., C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, n.º 59, e de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, n.º 24).

197 Por isso, quando não é possível identificar uma medida com caráter derrogatório face a um regime fiscal comum, os critérios que constituem a base de tributação seguidos por esse regime devem ser, para se poder reconhecer que confere vantagens seletivas, suscetíveis de caracterizar as empresas beneficiárias com base em características específicas suas como categoria privilegiada, permitindo assim a qualificação desse regime como um regime que favorece «certas» empresas ou «certas» produções na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE (Acórdão de 15 de novembro de 2011, Comissão e Espanha/Government of Gibraltar e Reino Unido, C-106/09 P e C-107/09 P, EU:C:2011:732, n.º 104).

198 Ora, no caso, como observou a Comissão na audiência, mesmo admitindo que o artigo 180.º, n.º 2, do CIR não derroga o quadro de referência, constituído pelos artigos 1.º e 2.º do CIR, essa disposição identifica expressamente certas entidades, nomeadamente os portos, e isenta-as assim incondicionalmente de ISoc, mesmo apesar de se encontrarem, no que respeita aos lucros auferidos com «atividades económicas», em situação comparável à das outras empresas (pessoas coletivas residentes) sujeitas a ISoc. Os portos são, portanto, identificados como categoria privilegiada por essas disposições, em razão das suas características próprias e do setor de atividade a que pertencem.

199 Assim, a Comissão teve razão ao entender, nos considerandos 90 e 91 da decisão recorrida, que, mesmo que os artigos 1.º e 2.º constituíssem a base jurídica da não tributação dos portos em ISoc, essa não sujeição seria uma medida *a priori* seletiva no que respeitava às atividades económicas dos portos.

200 Há que verificar ainda se, de acordo com a jurisprudência acima lembrada no n.º 130, a medida em causa, embora seletiva *prima facie*, e qualquer que seja a hipótese seguida a esse respeito quanto ao quadro de referência, pode, ainda assim, ser justificada pela natureza ou pela lógica do sistema fiscal em que se insere, como alegam as recorrentes e o Reino da Bélgica.

Quanto à alegação de justificação pela natureza ou pela lógica do sistema fiscal

201 No seu terceiro fundamento, as recorrentes alegam, a título subsidiário, que, admitindo que a sujeição das autoridades portuárias a IPM constitui uma derrogação do sistema de referência, pode ser justificada pela natureza e pela estrutura do sistema belga em matéria de imposto sobre o rendimento.

202 As recorrentes referem que a coerência global do regime fiscal belga implica que as autoridades públicas não estão sujeitas a ISoc, que é um imposto sobre os lucros. Afirmam que as pessoas coletivas mencionadas no artigo 180.º do CIR, entre as quais figuram os portos belgas, não estão sujeitas a ISoc na medida em que não prosseguem fins lucrativos e constituem uma extensão da autoridade do Estado. Além disso, não atuam num espírito de maximização do lucro, devendo, sim, reinvestir os eventuais excedentes nas infraestruturas públicas. É, portanto, totalmente lógico que as autoridades portuárias estejam sujeitas a IPM e não a ISoc.

203 Por último, segundo as recorrentes, a sujeição das autoridades portuárias a ISoc teria um efeito penalizador e discriminatório, dado que faria aumentar de forma desproporcionada a pressão fiscal sobre as autoridades portuárias. Com efeito, com a sujeição a ISoc, os portos só poderiam deduzir os custos inerentes à atividade social e destinados à aquisição ou à conservação dos rendimentos tributáveis. Assim, as despesas efetuadas pelos portos por razões de interesse geral não seriam dedutíveis nos termos do artigo 49.º do CIR e seriam lançados no lucro contabilístico como «despesas não aceites». Além disso, existiria um risco de essas despesas serem tributadas como «vantagens anormais ou de beneficência» na aceção do artigo 26.º do CIR. Consequentemente, uma tributação das autoridades portuárias em ISoc levaria a uma discriminação, uma vez que seria aplicado um tratamento idêntico a entidades que se encontram em situações diferentes.

204 O Reino da Bélgica salienta igualmente que, mesmo admitindo que o artigo 180.º, n.º 2, do CIR instituísse uma derrogação a favor das autoridades portuárias belgas, de modo nenhum prescindindo, poderia ser justificada pela natureza e pela estrutura geral do sistema belga de imposto sobre o rendimento. Entende que, com efeito, a lógica do sistema de imposto belga sobre o rendimento assenta numa distinção entre as empresas comerciais, com fins lucrativos, e as entidades que atuam no interesse público geral. A não tributação em ISoc das autoridades portuárias, que são organismos de direito público que prosseguem missões de interesse público outrora confiadas às autoridades locais, é uma simples aplicação desse princípio.

205 A Comissão contesta estes argumentos.

206 A esse respeito, há que observar que os argumentos apresentados pelo Reino da Bélgica no âmbito desta alegação coincidem largamente com os que foram analisados no âmbito da alegação de impossibilidade de comparação dos portos com as empresas sujeitas a ISoc (v. n.os 173 a 190, *supra*).

207 Ora, há que lembrar que, segundo a jurisprudência, uma medida que constitui uma exceção à aplicação do sistema fiscal geral pode ser justificada pela natureza e estrutura geral do sistema fiscal se o Estado-Membro em causa conseguir demonstrar que tal medida resulta diretamente dos princípios fundadores ou diretores do seu sistema fiscal. A esse respeito, deve-se fazer uma distinção entre, por um lado, os objetivos atribuídos a um regime fiscal particular e que lhe sejam alheios e, por outro, os mecanismos inerentes ao próprio sistema fiscal que sejam necessários à realização desses objetivos

(Acórdãos de 6 de setembro de 2006, Portugal/Comissão, C-88/03, EU:C:2006:511, n.º 81; de 8 de setembro de 2011, Paint Graphos e o., C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.º 69; e de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, n.º 48).

208 Assim, embora, na sua jurisprudência, o Tribunal de Justiça tenha admitido que os objetivos inerentes ao sistema fiscal geral em causa, como os de evitar a dupla tributação ou os abusos, podiam justificar um regime fiscal *a priori* seletivo (v., neste sentido, Acórdãos de 29 de abril de 2004, GIL Insurance e o., C-308/01, EU:C:2004:252, n.os 74 a 76; de 8 de setembro de 2011, Paint Graphos e o., C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.os 64 a 76; e de 19 de dezembro de 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, n.os 50 a 53), recusou constantemente admitir que os objetivos alheios ao sistema fiscal, tais como preservar a competitividade internacional ou proteger o emprego em certos setores, ou ainda favorecer organismos socialmente merecedores, pudessem justificar uma medida *a priori* seletiva e subtraí-la, por isso, ao âmbito de aplicação do artigo 107.º, n.º 1, TFUE (v., neste sentido, Acórdãos de 17 de junho de 1999, Bélgica/Comissão, C-75/97, EU:C:1999:311, n.os 37 a 39; de 8 de novembro de 2001, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, n.º 54; e de 10 de janeiro de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e o., C-222/04, EU:C:2006:8, n.os 136 a 138).

209 Ora, não se pode deixar de observar que, no caso, os conceitos de interesse geral, de inexistência de fins lucrativos, tal como a natureza pública ou privada das entidades em causa são alheios à natureza e à lógica do sistema fiscal belga do imposto sobre o rendimento, que assenta, essencialmente, no que respeita à distinção entre o ISoc e o IPM, na definição do termo «sociedade», conforme lhe é dado no artigo 2.º, n.º 5, do CIR (v. n.º 148, *supra*).

210 Assim, não cometeu qualquer erro de apreciação a Comissão ao entender, no considerando 103 da decisão recorrida, que, uma vez que o critério determinante para a tributação em ISoc ou IPM era o facto de a entidade em causa se dedicar a uma «exploração» ou a «operações de caráter lucrativo» (v. artigo 2.º do CIR), os factos alegados de os portos estarem isentos de ISoc por não distribuírem os seus lucros, pois são reinvestidos, de prosseguirem um objetivo que vai além do seu interesse individual, de não terem por objetivo estatutário auferir lucros, de fazerem parte dos poderes públicos e de assegurarem missões de interesse geral não bastam para justificar um tratamento fiscal mais favorável do que as outras sociedades residentes à luz dos princípios diretores do sistema fiscal.

211 De qualquer forma, mesmo admitindo que os objetivos invocados pelo Reino da Bélgica pudessem fazer parte da natureza ou da lógica do sistema fiscal, não se pode deixar de observar que não são prosseguidos de forma coerente pela medida aqui em causa (v., neste sentido, Acórdãos de 22 de dezembro de 2008, British Aggregates/Comissão, C-487/06 P, EU:C:2008:757, n.º 88, e de 8 de setembro de 2011, Paint Graphos e o., C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, n.os 73 e 74).

212 Com efeito, como observou a Comissão no considerando 103 da decisão recorrida, outras empresas reinvestem igualmente os seus ganhos, prosseguem objetivos que vão além do seu interesse individual ou geram efeitos na economia que vão além do seu interesse individual sem por isso estarem isentas de ISoc. Pelo contrário, algumas entidades que não fazem parte dos poderes públicos, como as associações sem fins lucrativos, podem estar sujeitas a IPM, desde que respeitem o critério geral estabelecido no artigo 2.º do CIR, pelo que a pertença à esfera pública também não é um critério relevante para as regras nacionais.

213 Por último, quanto ao argumento das recorrentes de que a sua sujeição a ISoc teria um efeito penalizador e discriminatório (v. n.º 203, *supra*), há que observar, como faz a Comissão no considerando 105 da decisão recorrida, que a isenção de ISoc de que beneficiam os portos não está ligada ao facto de serem financeiramente desfavorecidas pelo artigo 49.º do CIR, uma vez que a isenção em causa diz respeito a todos os lucros realizados e não se limita aos lucros resultantes da

eventual inexistência de dedutibilidade de certos custos nos termos do artigo 49.º do CIR. A isenção prevista no artigo 180.º, n.º 2, do CIR não é, pois, justificada por um princípio diretor do sistema fiscal belga, mesmo admitindo que o artigo 49.º do CIR constituía um desses princípios diretores.

214 Em face de todas estas considerações, não cometeu qualquer erro de apreciação a Comissão ao considerar, na decisão recorrida, que a isenção de ISoc de que beneficiavam os portos lhes conferia uma vantagem seletiva na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE.

215 Improcedem, portanto, o segundo e o terceiro fundamentos.

Quanto ao quarto fundamento, ainda mais subsidiário, relativo a um pedido de período transitório

216 A título ainda mais subsidiário, as recorrentes pedem ao Tribunal Geral que fixe um período transitório até ao encerramento do inquérito da Comissão sobre o regime fiscal dos diferentes portos da União e, de qualquer forma, de um ano completo, para se poderem adaptar à nova situação. Com efeito, no processo relativo à fiscalidade dos portos nos Países Baixos, a Comissão concedeu um ano inteiro ao legislador e aos portos neerlandeses para se adaptarem à nova situação. Por outro lado, afirmam que existem indicações de medidas semelhantes noutros Estados-Membros, pelo que um tratamento diferenciado prejudicaria as condições equitativas de concorrência e reforçaria as desigualdades entres os portos dos diferentes Estados-Membros.

217 Primeiro, o Reino da Bélgica alega que a Comissão, ao levar a cabo certos inquéritos de forma seletiva unicamente em certos Estados-Membros, concedeu uma vantagem concorrencial às autoridades portuárias da União que não estão sujeitas à nenhuma forma ou a outras formas de imposto e que não são objeto de nenhum inquérito. Segundo, o Reino da Bélgica, invocando possibilidades práticas de adaptação da legislação fiscal belga e baseando-se no exemplo neerlandês, entende que a Comissão não garantiu condições equitativas de concorrência ao recusar um período de transição que permitisse essa adaptação.

218 A Comissão contesta estes argumentos.

219 A título preliminar, há que observar que, com esse fundamento, as recorrentes pedem ao Tribunal Geral que conceda um período transitório, e não que anule a decisão recorrida por algum vício de que esteja ferida. Ora, há que lembrar, como faz a Comissão, que, em sede da fiscalização da legalidade, o Tribunal Geral não tem competência para dar ordens às instituições da União ou para se substituir a elas (v., neste sentido, Acórdãos de 22 de abril de 2016, Itália e Eurallumina/Comissão, T-60/06 RENV II e T-62/06 RENV II, EU:T:2016:233, n.º 43, e de 12 de maio de 2016, Hamr - Sport/Comissão, T-693/14, não publicado, EU:T:2016:292, n.º 91).

220 Na réplica, as recorrentes alegam, no entanto, que os limites da fiscalização do Tribunal Geral não se opõem à anulação de uma decisão da Comissão por não prever uma medida provisória adequada. Esse fundamento poderá, assim, ser entendido como relativo, em substância, a uma violação do princípio da igualdade de tratamento, que deverá levar à anulação da decisão recorrida nessa base, devido à falta de inclusão de um período transitório nessa decisão que permitisse ao Reino da Bélgica não tributar os portos belgas em ISoc até a Comissão ter concluído o seu inquérito sobre o regime fiscal dos diferentes portos em todos os Estados-Membros da União.

221 A esse respeito, primeiro, na medida em que as recorrentes parecem alegar que a Comissão deveria ter concedido um período transitório de um ano, como na sua Decisão (UE) 2016/634, de 21 de janeiro de 2016, relativa à medida de auxílio SA.25338 (2014/C) (ex E 3/2008 e ex CP 115/2004) implementada pelos Países Baixos — Isenção do imposto sobre o rendimento das sociedades para as empresas públicas (JO 2016, L 113, p. 148), não se pode deixar de observar que não resulta do dispositivo dessa

decisão que a Comissão tivesse concedido um período transitório ao Reino das Países Baixos. Pelo contrário, o artigo 2.º dessa decisão dispõe que «[o]s Países Baixos devem suprimir a isenção do imposto sobre o rendimento das sociedades para os portos marítimos a que se refere o artigo 1.º no prazo de dois meses a contar da data de notificação da presente decisão, e o regime do imposto sobre o rendimento das sociedades assim alterado é aplicável, o mais tardar, a partir do exercício fiscal seguinte à adoção da presente decisão». As obrigações impostas ao Reino dos Países Baixos nessa decisão são, portanto, semelhantes às que foram impostas ao Reino da Bélgica no artigo 2.º da decisão recorrida no caso presente (v. n.º 22, *supra*), sem que se possa observar uma desigualdade de tratamento a esse respeito.

222 Segundo, na medida em que as recorrentes parecem alegar igualmente que a Comissão deveria ter aguardado a conclusão dos seus inquéritos relativos à fiscalidade dos portos em todos os Estados-Membros da União, a fim de não criar distorções adicionais da concorrência, há que observar que o Tribunal Geral já analisou e rejeitou um argumento semelhante no Acórdão de 31 de maio de 2018, Groningen Seaports e o./Comissão (T-160/16, não publicado, EU:T:2018:317).

223 Nesse acórdão, proferido num recurso interposto da Decisão 2016/634 por certos portos neerlandeses (v. n.º 221, *supra*), o Tribunal Geral rejeitou o argumento dos recorrentes, relativo a uma violação do princípio da igualdade de tratamento, lembrando, antes de mais, que, segundo jurisprudência constante, o respeito do princípio da igualdade de tratamento devia ser conciliado com o princípio da legalidade, o que implicava que ninguém pode invocar a seu favor uma ilegalidade cometida a favor de outrem (v. Acórdão de 31 de maio de 2018, Groningen Seaports e o./Comissão, T-160/16, não publicado, EU:T:2018:317, n.º 116 e jurisprudência aí referida).

224 Assim, as recorrentes não podem, para obterem a anulação da decisão recorrida, invocar o facto de a Comissão não ter pedido, no mesmo momento, aos outros Estados-Membros a abolição dos auxílios concedidos aos seus portos (v., neste sentido, Acórdão de 31 de maio de 2018, Groningen Seaports e o./Comissão, T-160/16, não publicado, EU:T:2018:317, n.º 117).

225 De qualquer forma, refira-se que, segundo jurisprudência constante, o respeito do princípio da igualdade de tratamento exige que as situações comparáveis não sejam tratadas de modo diferente e que as situações diferentes não sejam tratadas de modo igual, exceto se esse tratamento for objetivamente justificado. Segundo jurisprudência igualmente constante, a violação do princípio da igualdade de tratamento devido a um tratamento diferenciado pressupõe que as situações em causa sejam comparáveis atendendo a todos os elementos que as caracterizam (v. Acórdão de 31 de maio de 2018, Groningen Seaports e o./Comissão, T-160/16, não publicado, EU:T:2018:317, n.º 119 e jurisprudência aí referida).

226 Ora, no caso, existem diferenças relativas, por um lado, ao avanço nos diferentes procedimentos relativos aos regimes fiscais dos Estados-Membros e, por outro, às legislações fiscais aplicáveis aos portos dos diferentes Estados-Membros. Essas diferenças são suscetíveis de constituir razões objetivas que justificam que a Comissão tenha adotado a decisão recorrida e ordenado que a isenção de que beneficiavam os portos belgas no caso presente fosse abolida antes de concluir os seus inquéritos relativos à fiscalidade dos portos em todos os Estados-Membros da União (v., neste sentido, Acórdão de 31 de maio de 2018, Groningen Seaports e o./Comissão, T-160/16, não publicado, EU:T:2018:317, n.ºs 120 a 130).

227 Além disso, aceitar a argumentação das recorrentes levaria a que a Comissão tivesse que aguardar o fim de todos os seus inquéritos em todos os Estados-Membros que concedem auxílios aos seus portos, para tomar as suas decisões finais e ordenar a eliminação desses auxílios, em prejuízo dos Estados-Membros que não concedem auxílios aos seus portos (v., neste sentido, Acórdão de 31 de maio de 2018, Groningen Seaports e o./Comissão, T-160/16, não publicado, EU:T:2018:317, n.º 132).

228 Por último, há que observar que os argumentos do Reino da Bélgica em apoio das recorrentes devem ser entendidos no mesmo sentido dos acima mencionados nos n.os 219 a 227. Contudo, mesmo admitindo que os argumentos apresentados pelo Reino da Bélgica pudessem ser entendidos como relativos a uma violação do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, no que respeita aos conceitos de distorção da concorrência e de afetação das trocas entre Estados-Membros, devido à falta de condições equitativas de concorrência na União, há que observar, como faz a Comissão, que esse fundamento não foi suscitado pelas recorrentes e constitui, portanto, um fundamento novo, inadmissível. Há que lembrar com efeito que, embora o artigo 40.º, quarto parágrafo, do Estatuto do Tribunal de Justiça, aplicável ao processo no Tribunal Geral por força do artigo 53.º, primeiro parágrafo, do referido Estatuto, e o artigo 142.º, n.º 3, do Regulamento de Processo não se oponham a que um interveniente apresente novos argumentos ou argumentos diferentes dos da parte que apoia, sob pena de a sua intervenção se limitar a repetir os argumentos invocados na petição, não se pode admitir que essas disposições lhe permitam alterar ou deformar o quadro do litígio definido pela petição, invocando novos fundamentos (v. Acórdão de 12 de dezembro de 2006, SELEX Sistemi Integrati/Comissão, T-155/04, EU:T:2006:387, n.º 42 e jurisprudência aí referida).

229 Improcede, portanto, também o quarto fundamento e, com ele, todo o recurso.

Quanto às despesas

230 Nos termos do artigo 134.º, n.º 1, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido.

231 Por força do artigo 138.º, n.º 1, do Regulamento de Processo, os Estados-Membros que intervenham no processo suportam as respetivas despesas.

232 Tendo as recorrentes sido vencidas, há que condená-las nas despesas, de acordo com o pedido da Comissão, com exceção das despesas do Reino da Bélgica, que suportará as suas próprias despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL GERAL (Sexta Secção alargada)

decide:

1) Nega-se provimento ao recurso.

2) A Havenbedrijf Antwerpen NV e a Maatschappij van de Brugse Zeehaven NV suportarão, além das suas próprias despesas, as despesas da Comissão Europeia.

3) O Reino da Bélgica suportará as suas próprias despesas.

Berardis Labucka Spielmann

Csehi Spineanu-Matei

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 20 de setembro de 2019.

Assinaturas

Índice

Antecedentes do litígio 2

Quadro jurídico 2

Procedimento administrativo e decisão recorrida 5

Tramitação do processo e pedidos das partes 7

Questão de direito 8

Quanto ao primeiro fundamento, violação dos artigos 107.º e 296.º TFUE em razão da qualificação das autoridades portuárias de empresas 8

Quanto à segunda parte, relativa a natureza não económica das atividades dos portos belgas 9

Quanto à primeira parte, inexistência de mercado em que as autoridades portuárias ofereçam os seus serviços 17

Quanto aos segundo e terceiro fundamentos, relativos, em substância, a uma violação do critério da seletividade 19

Resumo da análise da Comissão no que respeita à seletividade da medida na decisão recorrida 19

Resenha da jurisprudência relevante 21

Quanto à seletividade da medida em causa no caso de o artigo 180.º, n.º 2, do CIR constituir uma derrogação do quadro de referência 23

— Quanto à alegação de identificação errada do quadro de referência 23

— Quanto à alegação de inexistência de possibilidade de comparação entre os portos e as entidades sujeitas a ISoc 27

Quanto à seletividade da medida na hipótese de o artigo 180.º, n.º 2, do CIR não constituir formalmente uma derrogação do quadro de referência 32

Quanto à alegação de justificação pela natureza ou pela lógica do sistema fiscal 33

Quanto ao quarto fundamento, ainda mais subsidiário, relativo a um pedido de um período transitório . 35

Quanto às despesas 37