SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

1º dicembre 2011 *

Nella causa C-250/08,

avente ad oggetto il ricorso per inadempimento, ai sensi dell'art. 226 CE, proposto il 10 giugno 2008,

Commissione europea, rappresentata dai sigg. P. van Nuffel, R. Lyal e W. Roels, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

Regno del Belgio, rappresentato dalla sig.ra L. Van den Broeck, in qualità di agente, assistita dall'avv. B. van de Walle de Ghelcke, advocaat,

convenuto,

* Lingua processuale: l'olandese.

sostenuto da:

Repubblica di Ungheria, rappresentata dalle sig.re R. Somssich e K. Borvölgyi nonché dal sig. M. Z. Fehér, in qualità di agenti,

interveniente,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. A. Tizzano (relatore), presidente di sezione, dai sigg. M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits e dalla sig.ra M. Berger, giudici,

avvocato generale: sig.ra E. Sharpston
cancelliere: sig.ra M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 23 settembre 2010,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 21 luglio 2011,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con il proprio ricorso la Commissione delle Comunità europee chiede alla Corte di dichiarare che, siccome, nella Regione fiamminga, ai fini del calcolo di un'agevolazione fiscale sull'acquisto di un immobile destinato a nuova abitazione principale, l'ammontare dell'imposta di registro versata in occasione dell'acquisto di una precedente abitazione principale viene preso in considerazione solo se quest'ultima si trovava nella Regione fiamminga, e non se si trovava in uno Stato membro diverso dal Regno del Belgio o in uno Stato membro dell'Associazione europea di libero scambio (AELS), il Regno del Belgio è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti ai sensi degli artt. 18 CE, 43 CE e 56 CE nonché degli artt. 31 e 40 dell'Accordo sullo Spazio economico europeo, del 2 maggio 1992 (GU 1994, L 1, pag. 3; in prosieguo: l«Accordo SEE»).

Il contesto normativo nazionale

2 L'art. 61/3 del codice sulle imposte di registro, ipotecarie e sui diritti di cancelleria (Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten), come modificato dal decreto adottato il 1º febbraio 2002 della Regione fiamminga (in prosieguo: il «Wb. Reg.»), introduce nella Regione fiamminga il meccanismo «della compensazione» dell'imposta di registro. A termini di detto articolo:

«In caso di acquisto incondizionato di un bene immobile utilizzato o destinato ad uso abitativo da parte di una persona fisica che intenda stabilirvi la propria residenza

principale, la quota legale dell'imposta dovuta, conformemente agli artt. 44, 53, 2°, o 57, per l'acquisto dell'abitazione precedentemente utilizzata come residenza principale, o del terreno sul quale sorge detta abitazione, è detraibile dalla quota legale dell'imposta dovuta sull'acquisto della nuova abitazione, purché quest'ultimo acquisto sia stato effettuato entro due anni dalla registrazione del documento di liquidazione dell'imposta pro rata dovuta sulla rivendita incondizionata della precedente abitazione, o sulla divisione di tale abitazione, con cui l'interessato ha ceduto tutti i propri diritti.

Sono escluse dalla detrazione ai sensi del presente articolo le imposte versate per l'acquisto di un immobile situato al di fuori della Regione fiamminga. Sono del pari escluse dalla detrazione le imposte addizionali dovute a qualsivoglia titolo su un acquisto.

La detrazione ai sensi del presente articolo non dà mai luogo a un rimborso.

Quando un'operazione come quella descritta al primo comma è preceduta da una o più operazioni simili e/o da una o più operazioni del genere di quelle descritte al primo comma dell'art. 212 bis, le imposte che non sono state ancora detratte in occasione di tali operazioni precedenti in forza dei commi terzo o quinto del presente articolo e/o le imposte che non sono state ancora rimborsate in forza dei commi terzo o quinto dell'art. 212 bis sono sommate, all'occorrenza, alla quota legale di imposta dovuta dalla persona fisica a norma degli artt. 44, 53, 2°, o 57 per il penultimo acquisto al fine di determinare l'importo detraibile dall'imposta sull'ultimo acquisto.

L'importo detraibile risultante dall'applicazione del primo o del quarto comma non può in alcun caso essere superiore ad EUR 12 500. Esso va determinato in proporzione della frazione che la persona fisica consegue del bene acquistato da ultimo».

3 L'art. 212 bis del Wb. Reg., poi, applicabile nella Regione fiamminga, prevede, alle medesime condizioni e, mutatis mutandis, nei medesimi termini, il rimborso dell'imposta di registro pagata per il primo acquisto di un immobile nella Regione fiamminga qualora l'immobile acquistato anteriormente in quest'ultima, e utilizzato come precedente abitazione principale, venga alienato entro due anni, o cinque se si tratta di un terreno edificabile, dall'acquisto in questa stessa regione di un'abitazione destinata a diventare la nuova residenza principale.

Il procedimento precontenzioso

4 Ritenendo che l'art. 61/3 del Wb. Reg violasse gli artt. 18 CE, 43 CE e 56 CE nonché gli artt. 31 e 40 dell'Accordo SEE, la Commissione inviava, il 23 dicembre 2005, una lettera di diffida al Regno del Belgio invitando tale Stato membro a presentarle le proprie osservazioni riguardo alle infrazioni addebitate.

5 Il Regno del Belgio replicava con lettera del 22 marzo 2006 esponendo le ragioni per le quali riteneva che il meccanismo controverso non infrangesse il Trattato CE e neppure l'Accordo SEE.

6 Alla luce di tale risposta la Commissione emetteva, il 13 luglio 2006, un parere motivato con il quale invitava il Regno del Belgio ad adottare i provvedimenti necessari per conformarsi a detto parere entro due mesi a decorrere dal suo ricevimento.

7 Il 13 settembre 2006 le autorità belghe rispondevano alla Commissione che il meccanismo controverso non infrangeva il Trattato e che, in ogni caso, anche laddove la situazione fosse risultata in quei termini, soddisfaceva le condizioni poste dalla Corte nella sentenza 28 gennaio 1992, causa C-204/90, Bachmann (Racc. pag. I-249), ai fini della detraibilità dell'imposta; permettendo di salvaguardare la coerenza del regime fiscale belga, esso sarebbe stato, perciò, conforme al diritto dell'Unione.

8 Non soddisfatta da tale risposta, la Commissione introduceva il presente ricorso.

9 Con ordinanza del presidente della Corte 10 dicembre 2008 veniva autorizzato l'intervento della Repubblica di Ungheria a sostegno delle conclusioni del Regno del Belgio.

Sul ricorso

Argomenti delle parti

10 La Commissione ritiene, in primo luogo, che la normativa controversa sia contraria all'art. 18 CE.

11 Infatti, il diritto per un cittadino dell'Unione di «soggiornare» in uno Stato membro diverso dal proprio Stato di origine comporterebbe il diritto di stabilire ivi la propria residenza principale e ciò implicherebbe il diritto di acquistare o di costruire

quest'ultima. Pertanto, concedendo un abbattimento dell'imposta di registro alle persone che acquistano beni immobili ubicati nella Regione fiamminga solo se esse già risiedevano a titolo principale in questa stessa regione, la Regione fiamminga conferirebbe loro un'agevolazione fiscale rispetto a quanti avevano precedentemente residenza principale in uno Stato membro diverso dal Regno del Belgio. Tale discriminazione interverrebbe su un elemento fondamentale del diritto alla mobilità tra Stati membri, ossia l'acquisto di un immobile.

12 In secondo luogo, la suddetta normativa violerebbe l'art. 43 CE, relativo alla libertà di stabilimento, nonché l'art. 31 dell'Accordo SEE.

13 Siccome la libertà di stabilimento comprende altresì, a termini dell 'art. 44, n. 2, lett. e), CE, il diritto di acquistare beni immobili situati sul territorio di un altro Stato membro, la normativa della Regione fiamminga relativa all'imposta di registro opererebbe una distinzione tra i cittadini comunitari che spostano la sede della propria attività economica a seconda che lo spostamento avvenga all'interno della Regione fiamminga o da uno Stato membro diverso dal Regno del Belgio verso tale regione. Questa discriminazione concernerebbe, in particolare, le attività «non dipendent», in quanto il luogo di stabilimento di queste ultime coinciderebbe il più delle volte con quello della residenza principale del lavoratore autonomo.

14 Dal momento che l'art. 31 dell'Accordo SEE riconosce in questi stessi termini il diritto di stabilimento ai cittadini di uno Stato membro dell'AELS, la normativa controversa sarebbe contraria altresì a tale articolo.

15 In terzo luogo, secondo la Commissione, detta normativa è contraria all'art. 56 CE, giacché esso vieta tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, comprese le operazioni con le quali soggetti non residenti effettuano investimenti immobiliari, come risulterebbe dalla nomenclatura dei movimenti di capitali di cui

all'allegato I della direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'art. [56 CE] (GU L 178, pag. 5). Altrettanto varrebbe per l'art. 40 dell'Accordo SEE, che corrisponde in sostanza all'art. 56 CE.

16 Infine, la normativa controversa tratterebbe in maniera diseguale situazioni oggettivamente simili. La Commissione è dell'avviso che, nella fattispecie, le situazioni siano oggettivamente simili, poiché si tratta in tutti i casi di persone che spostano la loro residenza principale all'interno dell'Unione europea e dello Spazio economico europeo (SEE). Non vi sarebbe motivo di distinguere a seconda che lo spostamento sia circoscritto alla Regione fiamminga o venga effettuato verso tale regione a partire da uno Stato membro diverso dal Regno del Belgio. Benché in entrambe le ipotesi sia dovuta un'imposta di registro sull'acquisto della nuova abitazione principale, la normativa fiamminga conferisce un'agevolazione fiscale solamente alle persone che già prima avevano residenza principale in detta regione.

17 Inoltre, secondo la Commissione, la discriminazione non è giustificata da motivi di interesse generale.

18 Per quanto concerne in particolare le ragioni di coerenza fiscale, addotte dal Regno del Belgio, la Commissione ritiene che tale Stato membro non possa invocare le sentenze Bachmann, cit. (punto 21), e 28 gennaio 1992, causa C-300/90, Commissione/Belgio (Racc. pag. I-305, punto 14), con le quali la Corte ha riconosciuto la necessità di preservare la coerenza del regime fiscale come causa di giustificazione della violazione della libertà di circolazione delle persone.

19 Infatti, affinché tale giustificazione possa essere ammessa, la giurisprudenza della Corte richiederebbe che sia dimostrato un nesso diretto tra la concessione dell'agevolazione fiscale di cui trattasi e la compensazione della medesima con un

determinato prelievo fiscale (sentenza 8 novembre 2007, causa C-379/05, Amurta, Racc. pag. I-9569, punto 46). Tale giurisprudenza mirerebbe ad evitare che una stessa operazione sia tassata due volte o che non sia tassata punto. Ora, nella fattispecie non sussisterebbe alcun nesso fiscale diretto tra l'acquisto della prima abitazione principale e l'imposta di registro corrispondente e l'acquisto della seconda e l'imposta di registro prelevata in tale occasione.

20 Da parte sua, il Regno del Belgio spiega, in limine, che il meccanismo in causa si applica a tutte le persone fisiche, qualunque sia la loro cittadinanza, e persegue un triplice obiettivo, vale a dire: in primo luogo, aumentare la mobilità da lavoro, diminuire proporzionalmente il pendolarismo e gli ingorghi stradali, a beneficio dell'ambiente e della salute, in secondo luogo, promuovere la ristrutturazione di immobili e abitazioni nonché, in terzo luogo, calmierare gli affitti.

21 Quanto alla violazione degli artt. 18 CE, 43 CE e 56 CE, il Regno del Belgio afferma che la normativa fiamminga dovrebbe essere esaminata unicamente sotto il profilo della libera circolazione dei capitali, dato che, secondo una giurisprudenza costante, da un lato, l'acquisto di un immobile sul territorio di uno Stato membro da parte di un non residente costituirebbe un movimento di capitali tra Stati membri (v. sentenze 1º giugno 1999, causa C-302/97, Konle, Racc. pag. I-3099, punto 22, e 13 luglio 2000, causa C-423/98, Albore, Racc. pag. I-5965, punto 14), di modo che la restrizione della libertà di stabilimento non sarebbe che una conseguenza diretta della restrizione della libera circolazione dei capitali (sentenza 11 novembre 1981, causa 203/80, Casati, Racc. pag. 2595, punto 8). Sul punto il Regno del Belgio fa riferimento anche alle sentenze 4 giugno 2002, causa C-367/98, Commissione/Portogallo (Racc. pag. I-4731); causa C-483/99, Commissione/Francia (Racc. pag. I-4781), e causa C-503/99, Commissione/Belgio (Racc. pag. I-4809).

22 Dall'altro lato, considerato che l'art. 18 CE troverebbe un'espressione specifica nelle libertà fondamentali tradizionali, lo si potrebbe applicare in maniera autonoma solo nei casi in cui trovi applicazione il diritto dell'Unione, ma il Trattato non abbia previsto disposizioni particolari. Il Regno del Belgio cita a tale proposito le sentenze 29 febbraio 1996, causa C-193/94, Skanavi e Chryssanthakopoulos (Racc. pag. I-929,

punto 22), e 26 novembre 2002, causa C-100/01, Oteiza Olazabal (Racc. pag. I-10981, punto 26).

23 Quanto al merito della controversia, il Regno del Belgio invoca l'assenza di pregiudizio alla libera circolazione dei capitali, principalmente perché non si avrebbe discriminazione tra situazioni oggettivamente simili. Infatti, con riferimento al primo acquisto nella Regione fiamminga di un'abitazione destinata ad essere residenza principale, le situazioni analoghe sarebbero trattate in maniera analoga: chiunque acquisti per la prima volta un'abitazione destinata ad essere sua residenza principale nella Regione fiamminga deve assolvere un'imposta di registro pari al 10 % del valore commerciale dell'immobile acquistato.

24 Al contrario, in occasione del secondo acquisto di un'abitazione destinata a residenza principale, il trattamento sarebbe diverso secondo che la residenza principale anteriore fosse situata sul territorio della Regione fiamminga o altrove. Detto Stato membro si fonda sulla giurisprudenza della Corte, in particolare sulle sentenze 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc. pag. I-225), e 1º luglio 2004, causa C-169/03, Wallentin (Racc. pag. I-6443), secondo la quale in materia di imposte dirette la situazione dei residenti e quella dei non residenti non sono, di regola, comparabili e il fatto che uno Stato membro non estenda ai non residenti agevolazioni fiscali che conferisce ai residenti non è, in linea generale, discriminatorio.

25 Il Regno del Belgio fa valere parimenti che il meccanismo in contestazione è conforme al principio fiscale di territorialità, riconosciuto dal diritto dell'Unione nelle sentenze 15 maggio 1997, causa C-250/95, Futura Participations e Singer (Racc. pag. I-2471), e 12 dicembre 2006, causa C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Racc. pag. I-11673), in forza del quale i sistemi fiscali indipendenti coesistono, senza che tra essi sussista una gerarchia. Ciò provocherebbe disparità e distorsioni eventuali che sarebbero solamente la conseguenza delle differenze tra i sistemi fiscali medesimi e, per questo, non rientrerebbero nell'ambito di applicazione delle

disposizioni del Trattato sulla libera circolazione, come la Corte avrebbe dichiarato nella sentenza 12 luglio 2005, causa C-403/03, Schempp (Racc. pag. I-6421, punto 45).

26 Infine, in subordine, il Regno del Belgio considera che il meccanismo della compensazione sarebbe giustificato da ragioni di interesse generale, segnatamente dal principio di coerenza del regime fiscale enucleato dalla Corte nella citata sentenza Bachmann (punto 28), in quanto sussisterebbe un nesso diretto tra il primo acquisto di un'abitazione destinata a residenza principale e la detrazione accordata all'atto del secondo acquisto di un'abitazione di tale natura, nesso che si concretizzerebbe solamente al momento della realizzazione di quest'ultimo acquisto.

27 Nella sua memoria di intervento a sostegno del Regno del Belgio il governo ungherese condivide l'argomentazione del convenuto, in particolare il fatto che le situazioni non sarebbero oggettivamente comparabili e che non vi sarebbe, perciò, discriminazione sotto il profilo del diritto dell'Unione.

28 Detto governo fa leva sul rispetto del principio di territorialità nel diritto fiscale e si dichiara del parere che la competenza fiscale degli Stati membri sia assoluta per quanto concerne gli immobili nazionali, compreso l'acquisto di tali beni, mentre manchi nel caso di acquisto di immobili esteri. Orbene, poiché la competenza fiscale degli Stati membri include non solo l'istituzione di un'imposta, ma anche il conferimento di agevolazioni fiscali, gli Stati membri sarebbero liberi di escludere gli immobili esteri dal beneficio di agevolazioni fiscali. L'eventuale limitazione delle libertà fondamentali lamentata dalla Commissione sarebbe la conseguenza necessaria della ripartizione territoriale della competenza fiscale degli Stati membri. In ogni caso, essa sarebbe giustificata dal principio di coerenza del regime fiscale.

Giudizio della Corte

29 In limine occorre rilevare che il Regno del Belgio asserisce che non vi sia motivo di esaminare la normativa controversa alla luce degli artt. 18 CE e 43 CE e, per questo, che l'inadempimento possa essere valutato unicamente rispetto alla libera circolazione dei capitali.

30 Al riguardo si deve rammentare che, secondo una giurisprudenza consolidata, l'art. 18 CE può essere applicato in maniera autonoma solo nei casi in cui trovi applicazione il diritto dell'Unione, ma il Trattato non abbia previsto disposizioni particolari (v., in tal senso, sentenze Skanavi e Chryssanthakopoulos, cit., punto 22; Oteiza Olazabal, cit., punto 26, nonché 11 settembre 2007, causa C-318/05, Commissione/Germania (Racc. pag. I-6957, punti 35 e 36).

31 È sempre giurisprudenza costante, poi, che le misure nazionali idonee a impedire o a limitare l'acquisizione di un bene immobile situato in un altro Stato membro possono essere ritenute costituire restrizioni ai movimenti di capitale (v. sentenze 22 gennaio 2009, causa C-377/07, STEKO Industriemontage, Racc. pag. I-299, punto 24, e 15 ottobre 2009, causa C-35/08, Busley e Cibrian Fernandez, Racc. pag. I-9807, punto 21).

32 Su queste premesse, quindi, occorre esaminare la normativa controversa unicamente alla luce dell'art. 56 CE. Infatti, da un lato, l'art. 18 CE non trova applicazione autonoma nel caso di specie, visto che l'acquisto di una nuova abitazione nella Regione fiamminga da parte di una persona che si trasferisca in detta regione belga a partire da un altro Stato membro senza motivazione economica rientra nella libera circolazione dei capitali. Dall'altro lato, nella fattispecie, come precisa il Regno del Belgio, l'eventuale violazione dell'art. 43 CE sarebbe la conseguenza ineluttabile della violazione della libera circolazione dei capitali.

33 È opportuno ricordare subito che, per giurisprudenza costante, anche se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono esercitare tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione (sentenze 4 marzo 2004, causa C-334/02, Commissione/Francia, Racc. pag. I-2229, punto 21; 20 gennaio 2011, causa C-155/09, Commissione/Grecia, Racc. pag. I-65, punto 39, e 16 giugno 2011, causa C-10/10, Commissione/Austria, Racc. pag. I-5389, punto 23).

34 Al riguardo è irrilevante che le parti siano in disaccordo sulla qualificazione dell'imposta di registro in questione come imposta diretta o indiretta, dal momento che, come ha fatto osservare la Commissione nel suo ricorso, in assenza di una qualsivoglia misura di armonizzazione concernente l'imposta di registro, gli Stati membri devono esercitare la propria competenza nel rispetto del diritto dell'Unione. Ciò implica che tale imposta dovrebbe essere sottoposta ad un esame simile a quello effettuato per la verifica della compatibilità delle imposte dirette con il diritto dell'Unione.

35 Pertanto, occorre esaminare anzitutto se, come sostiene la Commissione, l'art. 61/3 del Wb. Reg, che istituisce il meccanismo della compensazione, costituisca una restrizione alla libera circolazione dei capitali sancita all'art. 56 CE e all'art. 40 dell'Accordo SEE, in quanto esclude dall'introducenda agevolazione fiscale l'acquisto di immobili con capitali provenienti da uno Stato membro diverso dal Regno del Belgio.

36 L'art. 56, n. 1, CE vieta tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi. Se è vero che il Trattato non definisce la nozione di movimenti di capitali, è comunque pacifico che la direttiva del Consiglio 88/361, unitamente alla nomenclatura ad essa allegata, ha un valore indicativo per definire tale nozione (v. sentenza 28 settembre 2006, cause riunite C-282/04 e C-283/04, Commissione/Paesi Bassi, Racc. pag. I-9141, punto 19). Inoltre, gli investimenti immobiliari figurerebbero, da un lato, sotto la voce II, intitolata «Investimenti immobiliari (non

compresi nella categoria I)», dell'allegato I della direttiva 88/361 e, dall'altro, conformemente a detta intitolazione, sarebbero implicitamente compresi sotto la voce I del medesimo allegato, intitolata «Investimenti diretti».

37 Nella fattispecie, l'art. 61/3 del Wb. Reg prevede, in caso di acquisto di un immobile utilizzato o destinato ad uso abitativo da parte di una persona fisica che intenda stabilirvi la propria residenza principale, la detrazione dell'imposta di registro dovuta per tale immobile dall'imposta di registro pagata per l'abitazione anteriore venduta al fine di finanziare il nuovo acquisto, a condizione che tale nuovo acquisto sia stato effettuato nei due anni successivi alla cessione del precedente immobile e che quest'ultimo si trovasse nella Regione fiamminga.

38 Come ha riconosciuto il Regno del Belgio, i beneficiari di tale detrazione possono essere, dunque, solo persone fisiche con residenza principale nella Regione fiamminga le quali, alle condizioni poste all'art. 61/3 del Wb. Reg., acquistino una nuova abitazione principale sul territorio di detta regione.

39 Di conseguenza, si deve rilevare che il meccanismo della compensazione esclude dalla possibilità di beneficiare dell'abbattimento dell'imposta di registro che esso prevede le persone che acquistino per la prima volta nella Regione fiamminga un immobile destinato a loro abitazione principale e che abbiano venduto la loro abitazione principale in un altro Stato membro per finanziare il proprio acquisto in tale regione.

40 Infatti, in applicazione della normativa controversa, sono escluse dal beneficio della compensazione dell'imposta di registro in primis le persone che trasferiscono la propria residenza principale dal territorio di una regione belga diversa dalla Regione fiamminga in quest'ultima.

41 È però giocoforza ricordare che il diritto dell'Unione non può trovare applicazione nei riguardi di una tale situazione meramente interna, in quanto non vi sarebbe questione di esercizio di una libertà di circolazione all'interno dell'Unione (v., in tal senso, sentenza 1° aprile 2008, causa C-212/06, Governo della Comunità francese e Governo vallone, Racc. pag. I-1683, punti 37 e 38).

42 La normativa controversa esclude altresì dal beneficio dell'agevolazione fiscale i cittadini di Stati membri diversi dal Regno del Belgio che trasferiscano la propria residenza principale da uno Stato membro diverso dal Regno del Belgio nel territorio della Regione fiamminga e utilizzino i proventi della vendita della loro precedente abitazione principale per finanziare l'acquisto del loro nuovo immobile in detta regione.

43 Conseguentemente, la normativa in parola può arrecare pregiudizio a persone che esercitino la propria libertà di circolazione e deve, pertanto, essere esaminata alla luce del diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenza Governo della Comunità francese e Governo vallone, cit., punto 42).

44 Al riguardo è pacifico che, escludendo dal beneficio della detrazione fiscale dell'imposta di registro in questione le persone di cui al punto 42 della presente sentenza, il meccanismo della compensazione dell'imposta di registro comporta per queste ultime una pressione fiscale maggiore di quella che grava su chi beneficia di tale detrazione. Dal momento che le agevolazioni fiscali possono influire sulle scelte delle persone che acquistano una nuova abitazione principale, non si può escludere che l'indetraibilità dell'imposta di registro pagata in uno Stato membro diverso dal Regno del Belgio possa, in taluni casi, dissuadere le persone che stanno esercitando il loro diritto alla libera circolazione dall'acquistare un immobile nella Regione fiamminga (v., in tal senso, sentenze 27 gennaio 2009, causa C-318/07, Persche, Racc. pag. I-359, punto 38, e Commissione/Austria, cit., punto 26).

45 Alla luce delle valutazioni sopra svolte si deve constatare che l'art. 61/3 del Wb. Reg. integra una restrizione ai movimenti di capitale.

46 È quindi necessario accertare, in secondo luogo, se tale restrizione sia vietata ai sensi dell'art. 56, n. 1, CE. Infatti, secondo il Regno del Belgio, non è questo il caso di specie, giacché il meccanismo controverso sarebbe conforme al principio fiscale di territorialità e la restrizione alla libera circolazione dei capitali sarebbe la conseguenza delle differenze tra le varie normative nazionali.

47 Al riguardo si deve rilevare, al pari della Commissione, che detta restrizione risulta non da disparità tra le normative nazionali, bensì dal solo meccanismo belga della compensazione.

48 Inoltre, se è vero che lo Stato membro in causa, organizzando la tassazione degli acquisti di abitazioni sul proprio territorio, agisce conformemente al principio di territorialità sancito dal diritto fiscale internazionale e riconosciuto dal diritto dell'Unione (v., in particolare, sentenza Futura Participations e Singer, cit., punto 22), le competenze riconosciute agli Stati membri in virtù del principio di territorialità devono essere tuttavia esercitate nel rispetto dei principi del diritto dell'Unione.

49 Ora, a termini dell 'art. 58, n. 1, lett. a), CE, l 'art. 56 CE non pregiudica il diritto degli Stati membri «di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda (…) il luogo di collocamento del loro capitale». Tale deroga subisce, tuttavia, essa stessa una limitazione per effetto dell'art. 58, n. 3, CE, il quale stabilisce che le disposizioni nazionali di cui al n. 1 di tale articolo «non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'articolo 56»

(sentenze 7 settembre 2004, causa C-319/02, Manninen, Racc. pag. I-7477, punto 28, e Commissione/Austria, cit., punto 28).

50 Infatti, se uno Stato membro potesse a suo piacimento dare luogo ad una disparità di trattamento in funzione meramente del luogo della prima residenza principale, le disposizioni attinenti alla libera circolazione dei capitali verrebbero svuotate del loro contenuto (v., in tal senso, in tema di libertà di stabilimento, sentenze 28 gennaio 1986, causa 270/83, Commissione/Francia, Racc. pag. 273, punto 18; 8 marzo 2001, cause riunite C-397/98 e C-410/98, Metallgesellschaft e a., Racc. pag. I-1727, punto 42, nonché 27 novembre 2008, causa C-418/07, Papillon, Racc. pag. I-8947, punto 26).

51 In proposito è opportuno ricordare subito che, secondo la giurisprudenza della Corte, affinché una normativa fiscale nazionale quale quella in esame, che opera una distinzione a livello di detraibilità tra l'imposta di registro pagata nella Regione fiamminga e quella assolta in un altro Stato membro, possa essere giudicata compatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali, è necessario che la differenza di trattamento riguardi situazioni che non sono oggettivamente paragonabili o sia giustificata da una ragione imperativa di interesse generale (v., in tal senso, sentenze 6 giugno 2000, causa C-35/98, Verkooijen, Racc. pag. I-4071, punto 43; Manninen, cit., punto 29, e Commissione/Austria, cit., punto 29).

52 Ebbene, secondo il Regno del Belgio le situazioni non sono comparabili.

53 Com'è stato esposto ai punti 23 e 24 della presente sentenza, detto Stato membro fa valere, in particolare, che tutte le persone che acquistano per la prima volta un immobile ubicato nella Regione fiamminga sono trattate in maniera uguale, in quanto sono tenute tutte ad un'imposta di registro pari al 10 % del valore commerciale dell'immobile acquistato. Per contro, la situazione di tali persone non sarebbe paragonabile a quella di chi ha già acquistato in detta regione un immobile destinato a propria abitazione principale, perché costoro — la seconda categoria di persone — hanno

già versato, al momento dell'acquisto dell'abitazione principale anteriore, l'imposta di registro in detta regione.

54 Tale argomento non può, però, essere accolto.

55 Infatti, è vero che, secondo la giurisprudenza della Corte, in materia di imposte dirette la situazione dei residenti e quella dei non residenti in uno Stato non sono di regola comparabili, in quanto, da un lato, il reddito percepito nel territorio di uno Stato da un non residente costituisce il più delle volte solo una parte del suo reddito complessivo, concentrato nel suo luogo di residenza, e, dall'altro, la capacità contributiva personale del non residente, derivante dalla considerazione di tutti i suoi redditi e della sua situazione personale e familiare, può essere valutata più agevolmente nel luogo in cui egli ha il centro dei suoi interessi personali ed economici, che corrisponde in genere alla sua residenza abituale (sentenze Schumacker, cit., punti 31 e 32; 16 maggio 2000, causa C-87/99, Zurstrassen, Racc. pag. I-3337, punto 21, nonché Wallentin, cit., punto 15).

56 Per questo, e come rimarca il Regno del Belgio, il fatto che uno Stato membro non estenda a un soggetto non residente talune agevolazioni fiscali che conferisce al residente non è, di regola, discriminatorio, tenuto conto delle differenze obiettive tra la situazione dei residenti e quella dei non residenti per quanto attiene sia alla fonte dei redditi, sia alla capacità contributiva personale, sia ancora alla situazione personale e familiare (v. sentenze Schumacker, cit., punto 34; 12 giugno 2003, causa C-234/01, Gerritse, Racc. pag. I-5933, punto 44, nonché Wallentin, cit., punto 16).

57 Tuttavia, occorre rilevare che tali principi sono stati sviluppati dalla Corte nell'ambito di una giurisprudenza relativa all'imposta sul reddito, settore nel quale le differenze oggettive tra i soggetti passivi, quali la fonte dei redditi, la capacità contributiva personale o la situazione personale e familiare, possono influire sulla tassazione del contribuente e sono generalmente prese in considerazione dal legislatore.

58 Diverso è, invece, il caso dell'imposta di registro in esame, la quale è stabilita in funzione del prezzo di vendita degli immobili. Del resto, il Regno del Belgio non ha allegato, e nessun elemento del fascicolo lascia trasparire, che la normativa in causa prenda effettivamente in considerazione l'una o l'altra di tali differenze oggettive al momento del pagamento della suddetta imposta.

59 Alla luce di ciò, riguardo all'imposta di registro controversa, l'unica differenza tra la situazione dei non residenti in Belgio, compresi i cittadini belgi che abbiano esercitato il loro diritto di libera circolazione nell'Unione, e quella dei residenti nella Regione fiamminga, cittadini belgi o di un altro Stato membro, che acquistino una nuova abitazione principale in tale regione, verte sul luogo della loro residenza principale anteriore. Infatti, in entrambe le ipotesi, tali persone avranno acquistato un immobile nella Regione fiamminga per stabilirvisi e, in occasione dell'acquisto della loro abitazione principale anteriore, gli uni avranno pagato un'imposta analoga all'imposta di registro nello Stato in cui tale abitazione era situata, mentre gli altri avranno assolto detta imposta nella Regione fiamminga medesima.

60 Si deve dunque considerare, come fa la Commissione, che le due situazioni descritte al punto precedente sono oggettivamente simili.

61 Ciò precisato, occorre sottolineare che, per accertare l'esistenza di una discriminazione, la comparabilità delle situazioni in causa deve essere esaminata altresì alla luce dell'obiettivo perseguito dalle disposizioni nazionali controverse (v., in tal senso, sentenze 18 luglio 2007, causa C-231/05, Oy AA, Racc. pag. I-6373, punto 38, e Papillon, cit., punto 27).

62 Al riguardo il Regno del Belgio indica nel controricorso che il decreto adottato il 1º febbraio 2002 dalla Regione fiamminga, che ha apportato svariate modifiche al Wb. Reg., nella sua precedente versione, perseguirebbe fondamentalmente tre obiettivi.

63 In primo luogo, detto decreto tenderebbe a promuovere la mobilità legata al lavoro e a diminuire il traffico su strada a beneficio dell'ambiente. In tale contesto il meccanismo della compensazione incoraggerebbe, in particolare, il trasloco in un'abitazione più adatta. In secondo luogo, questo meccanismo promuoverebbe la ristrutturazione di immobili e di abitazioni anziché la costruzione ex novo. In terzo luogo, l'abbattimento dell'imposta di registro permetterebbe di calmierare gli affitti, in particolare aumentando il rendimento lordo per i proprietari locatori.

64 Ebbene, ammesso pure che la normativa controversa possa effettivamente contribuire a raggiungere tali obiettivi, è giocoforza constatare che il Regno del Belgio non ha spiegato in che cosa escludere dal beneficio del regime della compensazione le persone che hanno venduto la loro abitazione principale in uno Stato membro diverso dal Regno del Belgio permetterebbe un migliore perseguimento di detti obiettivi.

65 Infatti, come ha giustamente fatto notare la Commissione, la discriminazione operata da tale normativa, vale a dire l'esclusione dal beneficio della compensazione per un certo tipo di acquirenti di immobili situati nella Regione fiamminga, non contribuisce alla realizzazione degli obiettivi indicati, poiché i residenti degli Stati membri che abitano in prossimità della Regione fiamminga e che esercitano in questa regione un'attività economica subordinata o autonoma potrebbero essere invogliati da un tale regime a trasferire lì la propria residenza principale e a beneficiare, così, dei vantaggi menzionati al punto 63 della presente sentenza.

66 Ne consegue che l'argomento avanzato dal Regno del Belgio in ordine all'incomparabilità della situazione dei contribuenti interni con quella dei contribuenti provenienti da un altro Stato membro non può essere accolto.

67 Alla luce delle considerazioni sopra svolte si deve concludere che, operando sul piano fiscale una discriminazione a danno delle situazioni rilevanti per il diritto dell'Unione rispetto alle situazioni interne, l'art. 61/3 del Wb. Reg. costituisce una restrizione vietata dall'art. 56, n. 1, CE.

68 Infine, va ricordato che, secondo la giurisprudenza della Corte, una restrizione del genere può essere ammessa solo per ragioni imperative di interesse generale. Anche in tale ipotesi, però, la sua applicazione dovrebbe essere idonea a garantire il conseguimento dello scopo in tal modo perseguito e non eccedere quanto necessario per raggiungerlo (sentenze 13 dicembre 2005, causa C-446/03, Marks & Spencer, Racc. pag. I-10837, punto 35, e 13 marzo 2007, causa C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Racc. pag. I-2107, punto 64).

69 In tale contesto, il Regno del Belgio, sostenuto dal governo ungherese, eccepisce che la restrizione alla libera circolazione dei capitali che discende dall'art. 61/3 del Wb. Reg. sarebbe giustificata dalla necessità di salvaguardare la coerenza del proprio regime fiscale.

70 Invero, la Corte ha già dichiarato che la necessità di preservare la coerenza del regime fiscale può giustificare una normativa atta a restringere le libertà fondamentali (sentenze Bachmann, cit., punto 21; 28 gennaio 1992, Commissione/Belgio, cit., punto 14; Manninen, cit., punto 42, nonché 23 ottobre 2008, causa C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Racc. pag. I-8061, punto 43).

71 Tuttavia, secondo una costante giurisprudenza, affinché un argomento fondato su una giustificazione del genere possa essere accolto, occorre che sia dimostrata l'esistenza di un nesso diretto tra l'agevolazione fiscale di cui trattasi e la compensazione della medesima con un determinato prelievo fiscale (v., in particolare, sentenze Verkooijen, cit., punto 57; 18 settembre 2003, causa C-168/01, Bosal, Racc. pag. I-9409, punto 29, nonché Manninen, cit., punto 42 e giurisprudenza ivi citata).

72 Al riguardo si deve rilevare che, come fa valere il Regno del Belgio, in applicazione del meccanismo istituito dall'art. 61/3 del Wb. Reg. l'imposta di registro pagata nella Regione fiamminga per l'acquisto di un'abitazione destinata ad essere residenza principale può, a determinate condizioni, essere detratta, fino a un massimo di EUR 12 500, dall'imposta di registro dovuta sull'acquisto di una nuova abitazione principale in detta regione.

73 Ora, occorre ricordare che, siccome il Regno del Belgio non dispone di alcun diritto di imposizione sulle operazioni di acquisto che siano state effettuate in precedenza in un altro Stato membro dalle persone che decidono di stabilire la propria nuova residenza principale nella Regione fiamminga, la configurazione di detta agevolazione fiscale riflette una logica simmetrica (v., per analogia, sentenza Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, cit., punto 42).

74 Infatti, se tali persone potessero beneficiare del meccanismo della compensazione all'atto dell'acquisto di un immobile nella Regione fiamminga, esse trarrebbero indebitamente vantaggio da un regime di imposizione al quale il loro precedente acquisto immobiliare, al di fuori del Belgio, non sarebbe stato assoggettato.

75 Ne discende che, in tale regime, sussiste un nesso tra l'agevolazione fiscale e il prelievo iniziale. Infatti, si tratta, da un lato, di uno stesso contribuente che ha già versato l'imposta in questione e che è ammesso alla detrazione e, dall'altro, di un'agevolazione conferita nell'ambito di una medesima imposizione.

76 In tali circostanze si deve rammentare che queste due condizioni, ossia l'identità di contribuente e di imposizione, sono state ritenute sufficienti dalla Corte per stabilire la sussistenza di un tale nesso (v., in tal senso, citate sentenze Verkooijen, punto 58; Bosal, punti 29 e 30, nonché Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punto 42). Va inoltre sottolineato che la Commissione non contesta, anzi ha addirittura ammesso nella replica, che l'agevolazione fiscale di cui trattasi è conferita allo stesso contribuente e nel quadro della medesima imposizione.

77 Tenuto conto delle valutazioni precedenti, si deve constatare che la restrizione introdotta dall'art. 61/3 del Wb. Reg. è giustificata dalla necessità di garantire la coerenza del regime fiscale.

78 Nondimeno, affinché la restrizione sia giustificata a tale titolo, occorre anche, com'è stato ricordato al punto 68 della presente sentenza, che essa sia appropriata e proporzionata all'obiettivo perseguito.

79 A tale proposito occorre segnalare subito che né la Commissione né il Regno del Belgio hanno preso posizione, nelle loro memorie, sulla proporzionalità del meccanismo in discussione.

80 Si deve rilevare che, alla luce della giurisprudenza della Corte, la restrizione in parola è adeguata al conseguimento dell'obiettivo perseguito, giacché opera in modo perfettamente simmetrico: può essere detratta solo l'imposta di registro pagata anteriormente nell'ambito del regime fiscale belga (v., in tal senso, sentenza Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, cit., punto 44).

81 Peraltro, risulta altresì dalla giurisprudenza della Corte che detta restrizione è del tutto proporzionata all'obiettivo perseguito, dal momento che la disposizione controversa limita ad un massimo di EUR 12 500 l'importo detraibile dall'imposta di registro di cui è debitrice la persona che acquisti una nuova abitazione principale nella Regione fiamminga (v., in tal senso, sentenza Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, cit., punto 45). In effetti, prevedendo un tale limite, il meccanismo in esame conserva il suo carattere di agevolazione fiscale senza confondersi con un'esenzione dissimulata.

82 Ne consegue che la restrizione alla libera circolazione dei capitali è giustificata da ragioni di salvaguardia della coerenza del regime fiscale.

83 Quanto alla violazione arrecata all'art. 40 dell'Accordo SEE dal meccanismo in discussione, denunciata dalla Commissione, occorre ricordare che, poiché tale articolo ha la stessa portata giuridica delle disposizioni, sostanzialmente identiche, dell'art. 56 CE (v. sentenze 11 giugno 2009, causa C-521/07, Commissione/Paesi Bassi, Racc. pag. I-4873, punto 33, e 28 ottobre 2010, causa C-72/09, Établissements Rimbaud, Racc. pag. I-10659, punto 22), tutte le considerazioni sopra svolte possono, in circostanze come quelle del presente ricorso, essere trasposte, per analogia, a detto art. 40.

84 Alla luce di quanto sopra, la censura relativa alla violazione della libera circolazione dei capitali risulta infondata. Il ricorso della Commissione deve pertanto essere respinto.

Sulle spese

85 A norma dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché il Regno del Belgio ne ha fatto domanda, la Commissione, rimasta soccombente, deve essere condannata alle spese.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara e statuisce:

1) Il ricorso è respinto.

2) La Commissione europea è condannata alle spese.

Firme