SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 1 de diciembre de 2011 *

En el asunto C-250/08,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 10 de junio de 2008,

Comisión Europea, representada por los Sres. P. van Nuffel, R. Lyal y W. Roels, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

Reino de Bélgica, representado por la Sra. L. Van den Broeck, en calidad de agente, asistida por el Sr. B. van de Walle de Ghelcke, advocaat,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

apoyado por:

República de Hungría, representada por las Sras. R. Somssich y K. Borvölgyi y por el Sr. M.Z. Fehér, en calidad de agentes,

parte coadyuvante,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. M. Safjan, M. Ilešič y E. Levits y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;
Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 23 de septiembre de 2010;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 21 de julio de 2011;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de Bélgica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE, 43 CE y 56 CE y de los artículos 31 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»), en la medida en que en la Región Flamenca, para calcular una ventaja fiscal con motivo de la compra de un bien inmueble para su uso como nueva vivienda principal, únicamente se tiene en cuenta la cantidad pagada en concepto de impuesto sobre transmisiones patrimoniales por la compra de una vivienda principal anterior si ésta se encuentra en la Región Flamenca y no si está situada en un Estado miembro distinto de Bélgica o en un Estado miembro de la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC).

Marco jurídico nacional

2 El artículo 61, apartado 3, del Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (Código del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados de la Región Flamenca; en lo sucesivo, «Wb. Reg.»), en su versión modificada por el Decreto adoptado el 1 de febrero de 2002 por la Región Flamenca, introduce en la Región flamenca el denominado mecanismo de «compensación» del impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Este artículo dispone:

«En caso de adquisición de un bien inmueble por una persona física para su uso como vivienda principal, la cuota del impuesto que, con arreglo a los artículos 44, 53,

apartado 2, o 57, en su día se pagó por la adquisición del inmueble utilizado anteriormente como vivienda principal (o del terreno sobre el que se construyó esa vivienda) se compensará con la cuota del impuesto correspondiente a la adquisición de la nueva vivienda, siempre que esta última adquisición se lleve a cabo dentro del plazo de dos años contados a partir de la fecha de registro del documento de liquidación del impuesto que corresponda abonar, ya sea en concepto de reventa de la vivienda anterior mediante una venta normal, ya en concepto de división de la copropiedad de dicha vivienda cuando se haya renunciado a todo derecho sobre ella.

No podrá ser objeto de compensación, en virtud del presente artículo, el impuesto que se haya pagado en relación con la adquisición de un bien inmueble que no esté situado en la Región Flamenca.

Tampoco podrán ser objeto de compensación los impuestos complementarios que deban abonarse, por cualquier concepto, al realizar una adquisición.

La compensación con arreglo a lo dispuesto en el presente artículo no da lugar, en ningún caso, a devolución.

Cuando una operación, como la referida en el primer párrafo, esté precedida de una o varias operaciones similares o de una o varias operaciones como las contempladas en el artículo 212 *bis,* párrafo primero, los impuestos que no hayan sido compensados con ocasión de esas operaciones anteriores mediante la aplicación de los párrafos tercero o quinto del presente artículo y los impuestos que no se hayan devuelto mediante la aplicación de los párrafos tercero o quinto del artículo 212 *bis* se añadirán, en su caso, a la cuota del impuesto que la persona física deba abonar con arreglo a los artículos 44, 53, apartado 2, o 57, con motivo de la penúltima adquisición, para determinar la cantidad imputable en la última adquisición.

La cantidad objeto de compensación que se obtiene al aplicar los párrafos primero o cuarto no podrá exceder en ningún caso de 12.500 euros. Esa cantidad máxima que puede ser objeto de compensación se determinará proporcionalmente a la fracción que la persona física obtenga del bien nuevamente adquirido.»

3 Además, el artículo 212 *bis* del Wb. Reg., aplicable en la Región Flamenca, prevé, en las mismas condiciones y, *mutatis mutandis,* en términos idénticos, la devolución del impuesto sobre transmisiones patrimoniales pagado con ocasión de la primera adquisición de un bien inmueble en la Región Flamenca en el caso de que el inmueble adquirido anteriormente en la Región Flamenca, y utilizado como vivienda principal precedente, se venda en el plazo de dos años, o de cinco años si se trata de un terreno edificable, de la adquisición, en esa misma Región, de una vivienda con el propósito de establecer en ella su nueva vivienda principal.

Procedimiento administrativo previo

4 Al considerar que el artículo 61, apartado 3, del Wb. Reg. vulneraba los artículos 18 CE, 43 CE y 56 CE así como los artículos 31 y 40 del Acuerdo EEE, la Comisión envió el 23 de diciembre de 2005 un escrito de requerimiento al Reino de Bélgica en el que instaba a dicho Estado miembro a que le presentara observaciones sobre esas infracciones.

5 En su respuesta de 22 de marzo de 2006, el Reino de Bélgica expuso las razones por las que consideraba que el régimen controvertido no constituía una infracción al Tratado CE ni al Acuerdo EEE.

6 En estas circunstancias, la Comisión emitió el 13 de julio de 2006 un dictamen motivado instando al Reino de Bélgica a adoptar las medidas necesarias para atenerse a dicho dictamen en el plazo de dos meses contados desde su recepción.

7 El 13 de septiembre de 2006, las autoridades belgas respondieron a la Comisión que el régimen fiscal controvertido no constituía una infracción al Tratado. En cualquier caso, aun cuando fuera así, según dichas autoridades, ese régimen cumple los requisitos exigidos por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 28 de enero de 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. p. I-249) para la deducibilidad del impuesto, de modo que el Derecho de la Unión lo admite en la medida en que permita salvaguardar la coherencia del sistema fiscal belga.

8 Al no convencerle la citada respuesta, la Comisión interpuso el presente recurso.

9 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 10 de diciembre de 2008, se admitió la intervención de la República de Hungría en apoyo de las pretensiones del Reino de Bélgica.

Sobre el recurso

Alegaciones de las partes

10 La Comisión considera, en primer lugar, que la normativa controvertida es contraria al artículo 18 CE.

11 En efecto, el derecho de un ciudadano de la Unión a «residir» en un Estado miembro distinto de su Estado de origen incluye el derecho a establecer en él su vivienda principal, lo que implica el derecho a adquirirla o a construirla. Por lo tanto, al otorgar una

disminución del impuesto sobre transmisiones patrimoniales a las personas que adquieren bienes inmuebles situados en la Región flamenca sólo cuando ya tienen una vivienda principal en esa misma región, la Región Flamenca les concede una ventaja fiscal a la que no pueden acogerse las personas que habían adquirido anteriormente su vivienda principal en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica. Según la Comisión, esa discriminación afecta a un elemento esencial del derecho a la movilidad intracomunitaria, a saber, la adquisición de un bien inmueble.

12 En segundo lugar, según la Comisión, dicha normativa infringe el artículo 43 CE, relativo al derecho de establecimiento, así como el artículo 31 del Acuerdo EEE.

13 Habida cuenta de que la libertad de establecimiento comprende asimismo, según el artículo 44 CE, apartado 2, letra e), el derecho de adquirir propiedades inmuebles situadas en el territorio de otro Estado miembro, la normativa de la Región Flamenca relativa al impuesto sobre transmisiones patrimoniales opera una distinción entre los ciudadanos comunitarios que trasladan el centro de su actividad económica, en función de que el traslado se efectúe en el interior de la Región Flamenca o desde un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica a esa región. Dicha discriminación afecta, en particular, a las actividades «no remuneradas» debido a que el lugar de establecimiento de éstas coincide a menudo con el de la vivienda principal del trabajador independiente.

14 Habida cuenta de que el artículo 31 del Acuerdo EEE confiere en términos idénticos el derecho de establecimiento a los nacionales de un Estado miembro de la AELC, la normativa controvertida es también contraria a dicho artículo.

15 En tercer lugar, según la Comisión, la citada normativa es contraria al artículo 56 CE, en la medida en que éste prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros, incluidas las operaciones por las cuales los no residentes efectúan inversiones inmobiliarias, como se desprende de la nomenclatura de

los movimientos de capitales que figura en el anexo I de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo [56 CE] (DO L 178, p. 5). Lo mismo puede decirse en relación con el artículo 40 del Acuerdo EEE, que corresponde en esencia al artículo 56 CE.

16 Por último, en opinión de la Comisión, la normativa controvertida concede un trato desigual a situaciones objetivamente comparables. La Comisión considera que las situaciones son objetivamente comparables en el presente litigio, ya que, en todos los casos, se trata de personas que trasladan el lugar de su vivienda principal en la Unión Europea y el Espacio Económico Europeo (EEE). No procede distinguir según ese traslado se circunscriba a la Región Flamenca o se efectúe desde un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica a esa Región. Si, en ambos casos, se adeuda el impuesto sobre transmisiones patrimoniales al adquirir la nueva vivienda principal, la legislación flamenca únicamente concede una ventaja fiscal a las personas que disponían previamente de una vivienda principal en la citada Región.

17 Además, según la Comisión, la discriminación no está justificada por razones de interés general.

18 Por lo que atañe en particular a las razones relativas a la coherencia fiscal, alegadas por el Reino de Bélgica, la Comisión considera que dicho Estado miembro no puede invocar las sentencias Bachmann, antes citada, apartado 21, y de 28 de enero de 1992, Comisión/Bélgica (C-300/90, Rec. p. I-305), apartado 14, en las que el Tribunal de Justicia admitió la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal como causa de justificación de la vulneración de la libre circulación de las personas.

19 En efecto, para que esa justificación puede ser aceptada, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia exige la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja mediante un determinado gravamen

fiscal (sentencia de 8 de noviembre de 2007, Amurta, C-379/05, Rec. p. I-9569, apartado 46). La citada jurisprudencia trata de evitar que se grave una misma transacción dos veces o que no sea gravada. Ahora bien, en el presente asunto no existe ninguna relación fiscal directa entre la adquisición de la primera vivienda principal y el correspondiente impuesto sobre transmisiones patrimoniales y la adquisición de la segunda vivienda y el impuesto sobre transmisiones patrimoniales percibido con ocasión de ésta.

20 Por su parte, el Reino de Bélgica explica, con carácter preliminar, que el régimen controvertido se aplica a todas las personas físicas, independientemente de su nacionalidad, y persigue un triple objetivo: en primer lugar, el aumento de la movilidad vinculada al trabajo, la disminución proporcional del número de autobuses de línea que cubren un determinado trayecto y de los atascos de tráfico, con efectos beneficiosos para el medio ambiente y la salud pública; en segundo lugar, la promoción de la rehabilitación de inmuebles y viviendas, y, en tercer lugar, la moderación de las rentas.

21 En cuanto a la infracción de los artículos 18 CE, 43 CE y 56 CE, el Reino de Bélgica expone que la normativa flamenca debe examinarse sólo a la luz de la libre circulación de capitales, toda vez que, según jurisprudencia reiterada, por un lado, la adquisición de un inmueble en el territorio de un Estado miembro por un no residente, constituye un movimiento de capitales entre Estados miembros (véanse las sentencias de 1 de junio de 1999, Konle, C-302/97, Rec. p. I-3099, apartado 22, y de 13 de julio de 2000, Albore, C-423/98, Rec. p. I-5965, apartado 14), ya que la restricción a la libertad de establecimiento no es más que una consecuencia directa de la restricción a la libre circulación de capitales (sentencia de 11 de noviembre de 1981, Casati, 203/80, Rec. p. I-2595, apartado 8). El Reino de Bélgica se remite igualmente a las sentencias de 4 de junio de 2002, Comisión/Portugal (C-367/98, Rec. p. I-4731), Comisión/Francia (C-483/99, Rec. p. I-4781) y Comisión/Bélgica (C-503/99, Rec. p. I-4809), sobre ese particular.

22 Por otra parte, en la medida en que el artículo 18 CE halla una expresión concreta en las libertades fundamentales tradicionales, está destinado a aplicarse de manera independiente sólo en situaciones reguladas por el Derecho de la Unión para las que el Tratado no prevea normas específicas. El Reino de Bélgica invoca a este respecto las sentencias de 29 de febrero de 1996, Skanavi y Chryssanthakopoulos (C-193/94,

Rec. p. I-929), apartado 22, y de 26 de noviembre de 2002, Oteiza Olazábal (C-100/01, Rec. p. I-10981), apartado 26.

23 En cuanto al fondo del asunto, el Reino de Bélgica invoca que no se vulneró la libre circulación de capitales, principalmente porque no había una discriminación entre situaciones objetivamente comparables. En efecto, por lo que se refiere a la primera adquisición en la Región Flamenca de un inmueble para su uso como vivienda principal, las situaciones similares son tratadas de manera similar, ya que todo comprador que adquiere por primera vez un inmueble para su uso como vivienda principal en la Región Flamenca está obligado a pagar un impuesto sobre transmisiones patrimoniales que se eleva al 10 % del valor de mercado del bien inmueble adquirido.

24 En cambio, cuando se produce la segunda adquisición de un inmueble para su uso como vivienda principal, el trato es diferente según la vivienda principal anterior estuviera situada en el territorio de la Región Flamenca o no. Ese Estado miembro se basa en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, y en particular en las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, (C-279/93, Rec. p. I-225), y de 1 de julio de 2004, Wallentin (C-169/03; Rec. p. I-6443), según la cual en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes no son, por lo general, comparables y el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio.

25 El Reino de Bélgica alega también que el régimen controvertido es conforme al principio fiscal de territorialidad, reconocido por el Derecho de la Unión en las sentencias de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer (C-250/95, Rec. p. I-2471), y de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Rec. p. I-11673), en virtud de la cual los sistemas fiscales independientes coexisten, sin jerarquía entre ellos. Ello provoca disparidades y distorsiones eventuales que no son consecuencia de las diferencias entre sistemas fiscales y, por lo tanto, no se incluyen en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado relativas a

la libre circulación, como el Tribunal de Justicia señaló en la sentencia de 12 de julio de 2005, Schempp (C-403/03, Rec. p. I-6421), apartado 45.

26 Por último, con carácter subsidiario, el Reino de Bélgica considera que el mecanismo de «compensación» está justificado por motivos de interés general, y en particular en virtud del principio de coherencia del régimen fiscal reconocido por el Tribunal de Justicia en la sentencia Bachmann, antes citada, apartado 28, en la medida en que existe una relación directa entre la primera adquisición de un inmueble para su uso como vivienda principal y la deducción que se concede al adquirir una segunda vivienda de ese carácter, relación que sólo se hace efectiva en el momento de la última adquisición.

27 En su escrito de intervención en apoyo del Reino de Bélgica, el Gobierno húngaro comparte la alegación de la parte demandada, en particular el hecho de que las situaciones no son objetivamente comparables y que, por lo tanto, no hay discriminación desde el punto de vista del Derecho de la Unión.

28 El citado Gobierno evoca el respecto al principio de territorialidad en Derecho fiscal y considera que la competencia fiscal de los Estados miembros es absoluta por lo que se refiere a los bienes inmuebles nacionales, incluida la adquisición de esos bienes, pero no existe en el caso de la adquisición de bienes inmuebles extranjeros. Ahora bien, habida cuenta de que la competencia fiscal de los Estados miembros no incluye únicamente el establecimiento del impuesto, sino también la concesión de ventajas fiscales, los Estados miembros tienen derecho a excluir los bienes inmuebles extranjeros de las ventajas fiscales. La limitación eventual de las libertades fundamentales invocada por la Comisión es la consecuencia necesaria del reparto territorial de la competencia fiscal de los Estados miembros. En cualquier caso, está justificada por el principio de coherencia del régimen fiscal.

Apreciación del Tribunal de Justicia

29 Con carácter preliminar, es preciso señalar que el Reino de Bélgica considera que no procede examinar la normativa controvertida a la luz de los artículos 18 CE y 43 CE y estima, por lo tanto, que el incumplimiento sólo puede apreciarse a la luz de la libre circulación de capitales.

30 A este respecto, debe recordarse que, según jurisprudencia reiterada, el artículo 18 CE sólo puede aplicarse de manera autónoma en situaciones reguladas por el Derecho de la Unión para las que el Tratado no prevea normas específicas (véanse, en este sentido, las sentencias Skanavi y Chryssanthakopoulos, antes citada, apartado 22, de 26 noviembre de 2002, Oteiza Olazábal, antes citada, apartado 26, y de 11 de septiembre de 2007, Comisión/Alemania, C-318/05, Rec. p. I-6957, apartados 35 y 36).

31 Además, es también jurisprudencia reiterada que las medidas nacionales que puedan impedir o limitar la adquisición de un inmueble situado en otro Estado miembro pueden considerarse restricciones a los movimientos de capitales (véanse las sentencias de 22 de enero de 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, Rec. p. I-299, apartado 24, y de 15 de octubre de 2009, Busley y Cibrián Fernández, C-35/08, Rec. p. I-9807, apartado 21).

32 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, debe examinarse la normativa controvertida únicamente a la luz del artículo 56 CE. En efecto, por una parte, el artículo 18 CE no puede aplicarse de manera autónoma en el presente litigio, ya que los casos en que la adquisición de una nueva vivienda en la Región Flamenca por una persona que se traslada a esa región belga desde otro Estado miembro sin motivación económica están cubiertos por la libre circulación de capitales. Por otra parte, en el caso de autos, como señala el Reino de Bélgica, la eventual infracción del artículo 43 CE es la consecuencia necesaria de la vulneración de la libre circulación de capitales.

33 Procede recordar de entrada que, en virtud de reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercer tal competencia respetando el Derecho de la Unión (sentencias de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 21; de 20 de enero de 2011, Comisión/Grecia, C-155/09, Rec. p. I-65, apartado 39, y de 16 de junio de 2011, Comisión/Austria, C-10/10, Rec. p. I-5389, apartado 23).

34 A este respecto, el desacuerdo entre las partes en cuanto a la calificación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales controvertido como impuesto directo o indirecto es irrelevante, ya que, como la Comisión señala en su escrito de demanda, a falta de toda medida de armonización relativa al impuesto sobre transmisiones patrimoniales, los Estados miembros deben ejercer su competencia respetando el Derecho de la Unión. Ello implica que ese impuesto debe estar sujeto a un examen similar al efectuado al analizar la compatibilidad de los impuestos directos con el Derecho de la Unión.

35 Por consiguiente, en primer lugar, debe examinarse si, como la Comisión alega, el artículo 61, apartado 3, del Wb. Reg., que establece el mecanismo de «compensación», constituye una restricción a la libre circulación de capitales consagrada en el artículo 56 CE y en el artículo 40 del Acuerdo EEE, en la medida en que excluye de la ventaja fiscal que prevé a la adquisición de inmuebles con capitales procedentes de un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica.

36 El artículo 56 CE, apartado 1, prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países. Si bien el Tratado CE no define el concepto de movimientos de capitales, no es menos cierto que consta que la Directiva 88/361, junto con su nomenclatura anexa, tiene un valor indicativo para definir este concepto (véase la sentencia de 28 de septiembre de 2006, Comisión/Países Bajos, C-282/04 y C-283/04, Rec. p. I-9141, apartado 19). Además, las inversiones inmobiliarias aparecen, por una parte, en el epígrafe II, titulado «Inversiones inmobiliarias (no incluidas en la categoría I)» del anexo I de la Directiva

88/361. Por otra parte, del citado título se desprende que ese tipo de inversión está implícitamente comprendida en el epígrafe I, titulado «Inversiones directas», de ese mismo anexo.

37 En el caso de autos, el artículo 61, apartado 3, del Wb. Reg. prevé, en caso de adquisición de un bien inmueble por una persona física con el propósito de establecer en él su vivienda principal, la compensación de la cuota del impuesto sobre transmisiones patrimoniales que debe pagarse por ese inmueble con la cuota del impuesto sobre transmisiones patrimoniales que en su día se pagó por la adquisición del inmueble utilizado anteriormente como vivienda principal vendido para financiar la nueva adquisición, siempre que esta nueva adquisición se lleve a cabo dentro del plazo de dos años de la venta del antiguo inmueble y que éste se encuentre situado en la Región Flamenca.

38 Como reconoció el Reino de Bélgica, los beneficiarios de esa compensación sólo pueden ser, por lo tanto, personas físicas que tengan su vivienda principal en la Región Flamenca y que, en las condiciones establecidas en el artículo 61, apartado 3, del Wb. Reg., adquieren una nueva vivienda principal en el territorio de dicha Región.

39 Por consiguiente, procede señalar que el mecanismo de «compensación» excluye de la posibilidad de acceder a la reducción del impuesto sobre transmisiones patrimoniales que prevé a las personas que adquieran por primera vez en la Región Flamenca un bien inmueble para su uso como vivienda principal y hayan vendido su vivienda principal en otro Estado miembro para financiar su compra en esa Región.

40 En efecto, en aplicación de la normativa controvertida, se excluye del mecanismo de «compensación» del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, en principio, a las personas que trasladan el lugar de su vivienda principal del territorio de una Región belga que no sea la Región Flamenca a ésta.

41 Sin embargo, es preciso recordar que el Derecho de la Unión no puede aplicarse a una situación puramente interna como ésta, que no afectaba al ejercicio de una libertad de circulación en la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de abril de 2008, Gouvernement de la Communauté française y gouvernement wallon, C-212/06, Rec. p. I-1683, apartados 37 y 38).

42 La normativa controvertida excluye también de la ventaja fiscal a todos los nacionales de Estados miembros distintos del Reino de Bélgica que trasladen el lugar de su vivienda principal de un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica al territorio de la Región Flamenca y utilicen los fondos obtenidos con la venta de su vivienda principal anterior para financiar la adquisición de su nuevo inmueble situado en esa Región.

43 Por consiguiente, dicha normativa puede perjudicar a las personas que ejercen su libertad de circulación y, por lo tanto, debe examinarse a la luz del Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia Gouvernement de la Communauté française y Gouvernement wallon, antes citada, apartado 42).

44 A este respecto, consta que, al excluir de la deducción fiscal del impuesto sobre transmisiones patrimoniales en cuestión a las personas a las que se refiere el artículo 42 de la presente sentencia, el mecanismo de «compensación» del impuesto sobre transmisiones patrimoniales implica para éstas una carga fiscal mayor de la que soportan quienes pueden acogerse a esa deducción. En la medida en que la posibilidad de obtener una ventaja fiscal puede influir significativamente en la actitud del adquirente de un nueva vivienda principal, no puede excluirse que la no deducibilidad del impuesto sobre transmisiones patrimoniales pagado en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica pueda disuadir, en determinados casos, a la personas que ejercen su derecho a la libre circulación de proceder a la compra de un bien inmueble en la Región Flamenca (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, Rec. p. I-359, apartado 38, y Comisión/Austria, antes citada, apartado 26).

45 Habida cuenta de las apreciaciones anteriores, procede señalar que el artículo 61, apartado 3, del Wb. Reg. constituye una restricción a los movimientos de capitales.

46 A continuación, es preciso determinar, por lo tanto, si se trata de una restricción prohibida en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1. Según el Reino de Bélgica, ello no es así en el presente asunto, puesto que el régimen controvertido es conforme con el principio fiscal de territorialidad y la restricción a libre circulación de capitales es consecuencia de las disparidades entre las diversas normativas nacionales.

47 A este respecto, es preciso señalar, en consonancia con la Comisión, que la restricción de que se trata no obedece a las disparidades entre las normativas nacionales, sino únicamente al régimen belga de «compensación».

48 Además, es cierto que el Estado miembro de que se trata, al regular la imposición de las compras de viviendas en su territorio, actúa de conformidad con el principio de territorialidad consagrado por el Derecho tributario internacional y reconocido por el Derecho de la Unión (véase, en particular, la sentencia Futura Participations y Singer, antes citada, apartado 22). Sin embargo, las competencias reconocidas a los Estados miembros en virtud del principio de territorialidad deben ejercerse respetando los principios del Derecho de la Unión.

49 No obstante, a tenor del artículo 58 CE, apartado 1, letra a), el artículo 56 CE es aplicable sin perjuicio del derecho de los Estados miembros «a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a […] los lugares donde esté invertido su capital». Sin embargo, dicha excepción está limitada, a su vez, por el artículo 58 CE, apartado 3, el cual prescribe que las disposiciones nacionales a que se refiere el apartado 1 de ese artículo «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 56»

(sentencias de 7 septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 28, y Comisión/Austria, antes citada, apartado 28).

50 En efecto, admitir que un Estado miembro pueda libremente aplicar un trato distinto basándose meramente en el lugar donde se encuentra la primera vivienda principal dejaría sin contenido las normas relativas a la libre circulación de capitales (véanse, en este sentido, en relación con la libertad de establecimiento, las sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, 270/83, Rec. p. 273, apartado 18; de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros, C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727, apartado 42, y de 27 de noviembre de 2008, Papillon, C-418/07, Rec. p. I-8947, apartado 26).

51 A este respecto, debe recordarse, antes de nada, que, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que, para que una normativa fiscal nacional como la controvertida, que diferencia entre la deducibilidad del impuesto sobre transmisiones patrimoniales pagado en la Región Flamenca y el pagado en otro Estado miembro, pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 43, Manninen, antes citada, apartado 29, y Comisión/Austria, antes citada, apartado 29).

52 En este contexto, el Reino de Bélgica invoca que las situaciones no son comparables.

53 Como se ha expuesto en los apartados 23 y 24 de la presente sentencia, el citado Estado miembro alega en particular que todos los compradores que adquieren por primera vez un bien inmueble situado en la Región Flamenca son tratados de manera similar, ya que están obligados a pagar el impuesto sobre transmisiones patrimoniales que se eleva al 10 % del valor de mercado del bien adquirido. En cambio, la situación de esas personas no es comparable con la de las que hayan adquirido anteriormente en esa Región un bien inmueble para su uso como vivienda principal, ya que las

segundas ya abonaron el impuesto sobre transmisiones patrimoniales en la citada Región al comprar su vivienda principal anterior.

54 Sin embargo, esta alegación no puede estimarse.

55 En efecto, es cierto que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y de los no residentes en un Estado no son comparables, por lo general, ya que los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia, y ya que el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva personal de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, por lo general, con su residencia habitual (sentencias Schumacker, antes citada, apartados 31 y 32; de 16 de mayo de 2000, Zurstrassen, C-87/99, Rec. p. I-3337, apartado 21, y Wallentin, antes citada, apartado 15).

56 Asimismo, y como subraya el Reino de Bélgica, el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, habida cuenta de las diferencias objetivas entre la situación de los residentes y la de los no residentes, tanto desde el punto de vista de la fuente de los ingresos como de la capacidad contributiva individual o de la situación personal y familiar (sentencias Schumacker, antes citada, apartado 34; de 12 de junio de 2003, Gerritse, C-234/01, Rec. p. I-5933, apartado 44, y Wallentin, antes citada, apartado 16).

57 Sin embargo, es preciso señalar que esos principios han sido desarrollados por el Tribunal de Justicia en el marco de una jurisprudencia relativa al impuesto sobre la renta, ámbito en el que las diferencias objetivas entre los sujetos pasivos, como son la fuente de las rentas, la capacidad contributiva personal o la situación personal o familiar, pueden influir en la imposición del contribuyente y, por regla general, son tenidos en cuenta por el legislador.

58 Ahora bien, no sucede así en el caso del impuesto sobre transmisiones patrimoniales controvertido, que se calcula en función del precio de venta de los bienes inmuebles. Además, el Reino de Bélgica no ha alegado que la normativa controvertida tenga en cuenta efectivamente una u otra de esas diferencias objetivas en el pago de ese impuesto, y ese extremo tampoco resulta de los autos.

59 En tales circunstancias, con respecto al impuesto sobre transmisiones patrimoniales controvertido, la única diferencia entre la situación de los no residentes en Bélgica, incluidos los nacionales belgas que hayan ejercido su derecho de libre circulación en la Unión, y la de los residentes en la Región Flamenca, nacionales belgas o de otro Estado miembro, que adquieren una nueva vivienda principal en esa Región, radica en el lugar de su vivienda principal anterior. En efecto, en ambas situaciones, esas personas habrán comprado un bien inmueble en la Región Flamenca para establecerse en ella y, con ocasión de la compra de su vivienda principal anterior, unos habrán pagado un impuesto del mismo carácter que el impuesto sobre transmisiones patrimoniales en el Estado en que se encuentra esa vivienda, mientras que los otros habrán pagado tal impuesto en la citada Región.

60 Por consiguiente, procede considerar, como la Comisión señala, que las dos situaciones descritas en el apartado anterior son objetivamente comparables.

61 Una vez realizada esta precisión, debe señalarse que, para determinar la existencia de una discriminación, la cuestión de si las situaciones de que se trata son comparables debe examinarse también teniendo en cuenta el objetivo perseguido por las disposiciones nacionales controvertidas (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de julio de 2007, Oy AA, C-231/05, Rec. p. I-6373, apartado 38, y Papillon, antes citada, apartado 27).

62 A este respecto, el Reino de Bélgica indica en su escrito de contestación que el Decreto adoptado el 1 de febrero de 2002 por la Región Flamenca por el que se introdujeron varias modificaciones al Wb. Reg. en su redacción anterior persigue fundamentalmente tres objetivos.

63 En primer lugar, ese Decreto tiende a aumentar la movilidad vinculada al trabajo y a disminuir el tráfico rodado con el fin de obtener efectos beneficiosos para el medio ambiente. En ese contexto, el mecanismo de «compensación» trata de fomentar en particular el traslado a una vivienda mejor adaptada. En segundo lugar, ese régimen promueve la rehabilitación de inmuebles y viviendas más que la construcción de nuevos edificios. En tercer lugar, la disminución de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales permite la moderación de las rentas al aumentar, en particular, el rendimiento bruto para los propietarios arrendadores.

64 A este respecto, aun cuando la normativa controvertida pudiera efectivamente ayudar a alcanzar esos objetivos, es preciso señalar que el Reino de Bélgica no ha precisado en qué modo la exclusión del régimen de la «compensación» de las personas que venden su vivienda principal en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica podría facilitar la realización de esos objetivos.

65 En efecto, como la Comisión ha indicado acertadamente, la discriminación operada por esa normativa, es decir, la exclusión para un determinado tipo de adquirentes de bienes inmuebles situados en la Región Flamenca de la posibilidad de acogerse al régimen de la «compensación», no contribuye a que se alcancen los objetivos indicados, en la medida en que los residentes de los Estados miembros que viven cerca de la Región Flamenca y que ejercen en ella una actividad económica como trabajadores por cuenta ajena o por cuenta propia podrían verse incitados por el régimen controvertido a trasladar su vivienda principal a la citada Región, para poder acogerse así a las ventajas expuestas en el apartado 63 de la presente sentencia.

66 Por consiguiente, la alegación formulada por el Reino de Bélgica y basada en que la situación de los contribuyentes internos no puede compararse con la de los contribuyentes procedentes de otro Estado miembro debe rechazarse.

67 En vista de las consideraciones antes expuestas, procede señalar que, en la medida en que, en el plano fiscal, el artículo 61, apartado 3, del Wb. Reg. va en detrimento de las situaciones que se producen en el marco de la Unión en comparación con las situaciones meramente internas, constituye una restricción prohibida por el artículo 56 CE, apartado 1.

68 Por último, debe recordarse que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sólo puede admitirse tal restricción si está justificada por razones imperiosas de interés general. Pero, en tal caso, es preciso además que su aplicación sea adecuada para garantizar la realización del objetivo así perseguido y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (sentencias de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, apartado 35, y de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, p. I-2107, apartado 64).

69 En este contexto, el Reino de Bélgica, apoyado por el Gobierno húngaro, alega que la restricción a la libre circulación de capitales que resulta del artículo 61, apartado 3, del Wb. Reg. está justificada por la necesidad de salvaguardar la coherencia de su régimen fiscal.

70 En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha considerado que la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario puede justificar una normativa que restrinja las libertades fundamentales (sentencias Bachmann, antes citada, apartado 21; de 28 de enero de 1992, Comisión/Bélgica, antes citada, apartado 14; Manninen, antes citada, apartado 42, y de 23 de octubre de 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Rec. p. I-8061, apartado 43).

71 No obstante, según jurisprudencia reiterada, para que una alegación basada en dicha justificación pueda prosperar, es preciso que se demuestre la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado (véanse, en particular, las sentencias Verkooijen, antes citada, apartado 57; de 18 de septiembre de 2003, Bosal, C-168/01, Rec. p. I-9409, apartado 29, y Manninen, antes citada, apartado 42 y jurisprudencia citada).

72 A este respecto, procede señalar que, como alega el Reino de Bélgica, en aplicación del régimen establecido por el artículo 61, apartado 3, del Wb. Reg., el impuesto sobre transmisiones patrimoniales que se pagó al adquirir un inmueble para su uso como vivienda principal en la Región Flamenca puede, en determinadas condiciones, compensarse, hasta un máximo de 12.500 euros, con la cuota del impuesto sobre transmisiones patrimoniales debida como consecuencia de la adquisición de una nueva vivienda principal en esta Región.

73 Sin embargo, debe indicarse que, dado que el Reino de Bélgica no dispone de potestad alguna de imposición sobre la operación de compra que se ha efectuado anteriormente en otro Estado miembro por las personas que deciden establecer su nueva vivienda principal en la Región Flamenca, la configuración de esa ventaja fiscal refleja una lógica simétrica (véase, por analogía, la sentencia Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, antes citada, apartado 42).

74 En efecto, si esas personas pudieran acogerse al régimen de «compensación» cuando adquieren un bien inmueble en la Región Flamenca, estarían obteniendo indebidamente una ventaja de un régimen impositivo al que no había quedado sujeta su adquisición inmobiliaria anterior, que tuvo lugar fuera de Bélgica.

75 De lo antedicho se desprende que, en el citado régimen, existe un vínculo entre la ventaja fiscal y el gravamen inicial. En efecto, por una parte, se trata del mismo contribuyente que ya ha abonado el impuesto en cuestión y que puede acogerse a la deducción y, por otra, de una ventaja concedida en el marco de un mismo impuesto.

76 En este contexto, debe recordarse que para demostrar la existencia de ese vínculo, el Tribunal de Justicia ha considerado suficiente la concurrencia de esos dos requisitos, a saber, el mismo contribuyente y el mismo impuesto (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Verkooijen, apartado 58; Bosal, apartados 29 y 30, y Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, apartado 42). Además, es preciso señalar que la Comisión no rechaza, e incluso ha admitido en su réplica, que la ventaja fiscal de que se trata se concede al mismo contribuyente y en el marco del mismo impuesto.

77 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede declarar que la restricción que resulta del artículo 61, apartado 3, del Wb. Reg. está justificada por la necesidad de salvaguardar la coherencia del régimen fiscal.

78 No es menos cierto que, para que la restricción esté justificada por este motivo, es necesario además, como se ha recordado en el apartado 68 de la presente sentencia, que sea adecuada y proporcionada en relación con el objetivo perseguido.

79 A este respecto, debe indicarse, de entrada, que ni la Comisión ni el Reino de Bélgica se han pronunciado en sus escritos sobre el carácter proporcionado del régimen de que se trata.

80 A la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, debe señalarse que esa restricción es adecuada para alcanzar tal objetivo en cuanto opera de forma totalmente simétrica, ya que sólo los impuestos sobre transmisiones patrimoniales anteriormente pagados en el marco del régimen fiscal belga pueden deducirse (véase, en este sentido, la sentencia Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, antes citada, apartado 44).

81 Por otra parte, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia también se desprende que esa restricción es plenamente proporcionada al objetivo perseguido, puesto que la disposición de que se trata limita a un máximo de 12.500 euros el importe de la deducción concedida en el marco del impuesto sobre transmisiones patrimoniales que adeuda la persona que adquiere una nueva vivienda principal en la Región Flamenca (véase, en este sentido, la sentencia Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, antes citada, apartado 45). En efecto, al prever esa limitación, el régimen controvertido conserva su carácter de ventaja fiscal y no puede reconducirse a una exención encubierta.

82 De lo antedicho resulta que la restricción a la libre circulación de capitales se justifica por razones relativas a la salvaguardia de la coherencia del régimen fiscal.

83 En cuanto a la violación que la normativa controvertida implica del artículo 40 del Acuerdo EEE, invocada por la Comisión, debe señalarse que, en la medida en que lo establecido en dicho artículo tiene el mismo alcance jurídico que las disposiciones, sustancialmente idénticas, del artículo 56 CE (véanse las sentencias de 11 de junio de 2009, Comisión/Países Bajos, C-521/07, Rec. p. I-4873, apartado 33, y de 28 de octubre de 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Rec. p. I-10659, apartado 22), la totalidad de las consideraciones anteriores son, en circunstancias como las del presente recurso, aplicables *mutatis mutandis* al citado artículo 40.

84 En vista de las consideraciones antes expuestas, la alegación basada en la libre circulación de capitales es infundada. Por consiguiente, procede desestimar el recurso de la Comisión.

Costas

85 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado el Reino de Bélgica que se condene en costas a la Comisión y haber sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) decide:

1) Desestimar el recurso.

2) Condenar en costas a la Comisión Europea.

Firmas