ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

1 de Dezembro de 2011 *

No processo C-250/08,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE, entrada em 10 de Junho de 2008,

Comissão Europeia, representada por P. van Nuffel, R. Lyal e W. Roels, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

Reino da Bélgica, representado por L. Van den Broeck, na qualidade de agente, assistida por B. van de Walle de Ghelcke, advocaat,

demandado,

* Língua do processo: neerlandês.

apoiado pela:

República da Hungria, representada por R. Somssich, K. Borvölgyi e M. Z. Fehér, na qualidade de agentes,

interveniente,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano (relator), presidente de secção, M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits e M. Berger, juízes,

advogado-geral: E. Sharpston,
secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 23 de Setembro de 2010,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 21 de Julho de 2011,

profere o presente

Acórdão

1 Através da sua petição, a Comissão das Comunidades Europeias pede que o Tribunal de Justiça declare que, pelo facto de, na Região da Flandres, para calcular um benefício fiscal no acto da compra de um imóvel que se destina a ser uma nova residência principal, só se levar em consideração o montante dos direitos de registo pagos no acto da compra de uma residência principal anterior quando esta última se situar na Região da Flandres e não quando se situar num Estado-Membro diferente do Reino da Bélgica ou num Estado-Membro da Associação Europeia de Comércio Livre (AECL), o Reino da Bélgica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.º CE, 43.º CE e 56.º CE e dos artigos 31.º e 40.º do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de Maio de 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, a seguir «Acordo EEE»).

Quadro jurídico nacional

2 O artigo 61/3 do Código dos Direitos de Registo, de Hipoteca e de Custas Judiciais (Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten), conforme alterado pelo decreto adoptado em 1 de Fevereiro de 2002 pela Região da Flandres (a seguir «Wb. Reg.»), introduz, na Região da Flandres, o regime dito «da transferibilidade» dos direitos de registo. Esse artigo dispõe:

«No caso de aquisição pura e simples de um bem imóvel afecto ou destinado a habitação por uma pessoa singular, com vista a estabelecer aí a sua residência principal,

a sua quota legal dos direitos devidos, em conformidade com os artigos 44.º, 53.º, 2.º, ou 57.º, pela compra da habitação anteriormente utilizada como sua residência principal ou do terreno onde essa habitação foi construída será imputada na quota legal dos direitos devidos sobre a nova aquisição, desde que esta última se tenha realizado no prazo de dois anos a contar da data do registo do documento com base no qual foram determinados os direitos proporcionais sobre a revenda pura e simples da habitação anteriormente afectada à sua residência, ou sobre a partilha dessa habitação, se a pessoa singular renunciar a todos os direitos sobre a mesma.

São excluídos da imputação prevista no presente artigo os direitos devidos pela compra de um imóvel não situado na Região da Flandres.

São também excluídos da imputação os direitos complementares devidos por uma compra seja por que razão for.

Em nenhum caso, a imputação prevista no presente artigo concede o direito a reembolso.

Quando uma operação como a prevista no primeiro parágrafo for precedida de uma ou várias operações semelhantes e/ou de uma ou várias operações como as previstas no primeiro parágrafo do artigo 212 bis, os direitos que ainda não tenham sido imputados no acto destas operações anteriores, em aplicação do terceiro ou do quinto parágrafo do presente artigo, e/ou os direitos que ainda não tenham sido reembolsados em aplicação do terceiro ou do quinto parágrafo do artigo 212 bis são, sendo caso disso, acrescentados à quota legal da pessoa singular nos direitos devidos em conformidade com os artigos 44.º, 53.º, 2.º, ou 57.º relativos à antepenúltima aquisição, para determinar o montante objecto de imputação na última aquisição.

O montante a imputar que é obtido em aplicação do primeiro ou do quarto parágrafo não pode, em caso algum, exceder 12 500 euros. Este montante máximo a imputar é determinado na proporção da fracção que a pessoa singular obtém do novo bem adquirido.»

3 Além disso, o artigo 212 bis do Wb. Reg., aplicável na Região da Flandres, prevê, nas mesmas condições e, *mutatis mutandis*, em termos idênticos, o reembolso dos direitos de registo pagos na primeira aquisição de um bem imóvel na Região da Flandres, no caso de o imóvel adquirido anteriormente na Região da Flandres e utilizado anteriormente como residência principal ser vendido no prazo de dois anos, ou no prazo de cinco anos, se se tratar de terreno destinado à construção, da compra, nessa mesma região, de uma habitação destinada a ser a nova residência principal.

Procedimento pré-contencioso

4 Considerando que o artigo 61/3 do Wb. Reg. violava os artigos 18.º CE, 43.º CE e 56.º CE, bem como os artigos 31.º e 40.º do Acordo EEE, a Comissão enviou, em 23 de Dezembro de 2005, uma carta de notificação para cumprir ao Reino da Bélgica, convidando este Estado-Membro a apresentar observações sobre estas infracções.

5 Na sua resposta de 22 de Março de 2006, o Reino da Bélgica apresentou as razões pelas quais considerava que o regime em causa não constituía uma infracção ao Tratado CE nem ao Acordo EEE.

6 Nestas circunstâncias, a Comissão emitiu, em 13 de Julho de 2006, um parecer fundamentado, convidando o Reino da Bélgica a tomar as medidas necessárias para cumprir o referido parecer no prazo de dois meses a contar da sua recepção.

7 Em 13 de Setembro de 2006, as autoridades belgas responderam à Comissão que o regime fiscal controvertido não constituía uma infracção ao Tratado. De qualquer modo, mesmo se tal fosse o caso, o referido regime responde às exigências impostas pelo Tribunal de Justiça no seu acórdão de 28 de Janeiro de 1992, Bachmann (C-204/90, Colect., p. I-249), quanto às condições de dedutibilidade do imposto, de modo que esse regime é admitido pelo direito da União na medida em que permite assegurar a coerência do sistema fiscal belga.

8 Não se considerando satisfeita com esta resposta, a Comissão intentou a presente acção.

9 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 10 de Dezembro de 2008, foi admitida a intervenção da República da Hungria em apoio dos pedidos do Reino da Bélgica.

Quanto à acção

Argumentos das partes

10 A Comissão considera, em primeiro lugar, que a regulamentação controvertida é contrária ao artigo 18.º CE.

11 Com efeito, o direito de um cidadão da União «permanecer» num Estado-Membro diferente do seu Estado de origem engloba o direito de aí estabelecer a sua residência principal, o que implica o direito de comprar ou construir essa residência. Assim,

ao atribuir uma redução dos direitos de registo às pessoas que adquirem bens imóveis situados na Região da Flandres apenas quando estas já possuam uma residência principal nessa mesma região, a Região da Flandres concede-lhes um benefício fiscal ao qual não têm direito as pessoas que adquiriram anteriormente a sua residência principal num Estado-Membro diferente do Reino da Bélgica. Esta discriminação é praticada num elemento essencial do direito à mobilidade intracomunitária, a saber, a compra de um bem imóvel.

12 Em segundo lugar, esta regulamentação viola o artigo 43.º CE, relativo ao direito de estabelecimento, e o artigo 31.º do Acordo EEE.

13 Uma vez que a liberdade de estabelecimento abrange igualmente, nos termos do artigo 44.º, n.º 2, alínea e), CE, o direito de adquirir bens imóveis situados no território de outro Estado-Membro, a regulamentação da Região da Flandres relativa aos direitos de registo estabelece uma distinção entre os nacionais comunitários que deslocam o lugar da sede da sua actividade económica, consoante a deslocação se realize na Região da Flandres ou a partir de um Estado-Membro diferente do Reino da Bélgica para esta região. Esta discriminação diz respeito, nomeadamente, às actividades «não assalariadas», devido ao facto de o seu lugar de estabelecimento coincidir frequentemente com o da residência principal do trabalhador independente.

14 Uma vez que o artigo 31.º do Acordo EEE concede, em termos idênticos, o direito de estabelecimento aos nacionais de um Estado-Membro da EFTA, a regulamentação controvertida também é contrária a este artigo.

15 Em terceiro lugar, no entender da Comissão, a referida regulamentação é contrária ao artigo 56.º CE, na medida em que este proíbe todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros, incluindo as operações através das quais os não residentes efectuam investimentos imobiliários, como resulta da nomenclatura dos

movimentos de capitais que consta do anexo I da Directiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de Junho de 1988, para a execução do artigo [56.º CE] (JO L 178, p. 5). O mesmo raciocínio é aplicável ao artigo 40.º do Acordo EEE, na medida em que este corresponde, no essencial, ao artigo 56.º CE.

16 Por fim, a regulamentação controvertida confere um tratamento desigual a situações objectivamente comparáveis. A Comissão considera que, no caso em apreço, as situações são objectivamente comparáveis, dado que, em todos os casos, estão em causa pessoas que deslocam a sua residência principal na União Europeia e no Espaço Económico Europeu (EEE). Não deve ser efectuada uma distinção entre uma deslocação no interior da Região da Flandres e uma deslocação que se efectua de um Estado-Membro diferente do Reino da Bélgica para esta região. Embora, nos dois casos, sejam devidos direitos de registo no acto da compra da nova residência principal, a regulamentação flamenga só atribui um benefício fiscal às pessoas que dispunham anteriormente de residência principal na referida região.

17 Além disso, segundo a Comissão, a discriminação não é justificada por razões de interesse geral.

18 No que se refere às razões relativas à coerência fiscal apresentadas pelo Reino da Bélgica, a Comissão considera que este Estado-Membro não pode invocar os acórdãos Bachmann, já referido (n.º 21), e de 28 de Janeiro de 1992, Comissão/Bélgica (C-300/90, Colect., p. I-305, n.º 14), nos quais o Tribunal de Justiça admitiu a necessidade de preservar a coerência do regime fiscal como causa de justificação da violação da livre circulação de pessoas.

19 Com efeito, para que esta justificação possa ser aceite, a jurisprudência do Tribunal de Justiça exige que se demonstre a existência de uma relação directa entre o benefício fiscal em causa e a compensação desse benefício através de determinado tributo

(acórdão de 8 de Novembro de 2007, Amurta, C-379/05, Colect., p. I-9569, n.º 46). Esta jurisprudência visa evitar que uma mesma transacção seja tributada duas vezes ou não seja tributada. Ora, no caso em apreço, não existe qualquer relação fiscal directa entre a aquisição da primeira residência principal e os direitos de registo correspondentes e a aquisição da segunda e os direitos de registo cobrados nessa ocasião.

20 Pelo seu lado, o Reino da Bélgica explica, a título preliminar, que o regime em causa é aplicável a qualquer pessoa singular, independentemente da sua nacionalidade, e visa um triplo objectivo, a saber, em primeiro lugar, o aumento da mobilidade relacionada com o trabalho, a diminuição proporcional da importância das deslocações e dos engarrafamentos, em benefício do meio ambiente e da saúde pública, em segundo lugar, a promoção da renovação de imóveis e de habitações, bem como, em terceiro lugar, a moderação das rendas.

21 Quanto à violação dos artigos 18.º CE, 43.º CE e 56.º CE, o Reino da Bélgica refere que a regulamentação flamenga não deve ser apenas examinada à luz da livre circulação de capitais, uma vez que, segundo jurisprudência assente, por um lado, a aquisição de um imóvel no território de um Estado-Membro por um não residente constitui um movimento de capitais entre Estados-Membros (v. acórdãos de 1 de Junho de 1999, Konle, C-302/97, Colect., p. I-3099, n.º 22, e de 13 de Julho de 2000, Albore, C-423/98, Colect., p. I-5965, n.º 14), sendo a restrição à liberdade de estabelecimento, por conseguinte, apenas uma consequência directa da restrição à livre circulação de capitais (acórdão de 11 de Novembro de 1981, Casati, 203/80, Recueil, p. 2595, n.º 8). O Reino da Bélgica refere-se igualmente aos acórdãos de 4 de Junho de 2002, Comissão/Portugal (C-367/98, Colect., p. I-4731), Comissão/França (C-483/99, Colect., p. I-4781) e Comissão/Bélgica (C-503/99, Colect., p. I-4809), a propósito deste ponto.

22 Por outro lado, na medida em que o artigo 18.º CE tem expressão específica nas liberdades fundamentais tradicionais, só pode ser aplicado de modo autónomo nos casos em que o direito da União é aplicável, mas para os quais o Tratado não preveja disposições específicas. A este respeito, o Reino da Bélgica invoca os acórdãos de 29 de Fevereiro de 1996, Skanavi e Chryssanthakopoulos (C-193/94, Colect., p. I-929,

n.º 22), e de 26 de Novembro de 2002, Oteiza Olazabal (C-100/01, Colect., p. I-10981, n.º 26).

23 Quanto ao mérito da causa, o Reino da Bélgica invoca a inexistência de uma violação da livre circulação de capitais, devido, principalmente, ao facto de não existir uma discriminação entre situações objectivamente comparáveis. Com efeito, no que diz respeito à primeira aquisição, na Região da Flandres, de uma habitação que se destina a ser a residência principal, as situações semelhantes são tratadas de forma semelhante, devendo o comprador que adquire pela primeira vez uma habitação que se destina a ser a sua residência principal na Região da Flandres proceder ao pagamento de um direito de registo correspondente a 10 % do valor venal do imóvel adquirido.

24 Em contrapartida, na segunda aquisição de uma habitação que se destina a ser a residência principal, o tratamento será diferente consoante a residência principal anterior se situe ou não na Região da Flandres. Este Estado-Membro funda-se na jurisprudência do Tribunal de Justiça, nomeadamente nos acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colect., p. I-225), e de 1 de Julho de 2004, Wallentin (C-169/03, Colect., p. I-6443), segundo a qual, em matéria de impostos directos, a situação dos residentes e a dos não residentes não são, regra geral, comparáveis, e o facto de um Estado-Membro não atribuir a um não residente determinados benefícios fiscais que concede ao residente não é, geralmente, discriminatório.

25 O Reino da Bélgica alega igualmente que o regime em causa é conforme com o princípio da territorialidade fiscal, reconhecido pelo direito da União nos seus acórdãos de 15 de Maio de 1997, Futura Participations e Singer (C-250/95, Colect., p. I-2471), e de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Colect., p. I-11673), em virtude do qual os sistemas fiscais independentes coexistem sem hierarquia entre eles. Tal provoca disparidades e distorções eventuais que resultam apenas das diferenças entre os sistemas fiscais e, por esta razão, não são abrangidos pelas disposições do Tratado relativas à livre circulação, como salientou o

Tribunal de Justiça no acórdão de 12 de Julho de 2005, Schempp (C-403/03, Colect., p. I-6421, n.º 45).

26 Por fim, a título subsidiário, o Reino da Bélgica considera que o regime da transferibilidade é justificado por razões de interesse geral, nomeadamente em virtude do princípio da coerência do regime fiscal desenvolvido pelo Tribunal de Justiça no acórdão Bachmann, já referido (n.º 28), na medida em que existe uma relação directa entre a primeira compra de uma habitação que se destina a ser a residência principal e a dedução concedida na segunda compra de uma habitação desta natureza, relação que apenas se concretiza no acto da realização desta última compra.

27 Nas suas alegações de intervenção em defesa do Reino da Bélgica, o Governo húngaro comunga da argumentação do demandado, nomeadamente o facto de as situações não serem objectivamente comparáveis e de, por conseguinte, não existir discriminação à luz do direito da União.

28 O referido governo evoca o respeito do princípio da territorialidade em direito fiscal e considera que a competência fiscal dos Estados-Membros é absoluta no que se refere aos bens imóveis nacionais — incluindo a aquisição desses bens —, mas não existe no caso da aquisição de bens imóveis estrangeiros. Ora, a competência fiscal dos Estados-Membros inclui não apenas a previsão de um imposto mas também a concessão de benefícios fiscais, tendo os Estados-Membros o direito de excluir os bens imóveis estrangeiros dos benefícios fiscais. A limitação eventual das liberdades fundamentais, invocada pela Comissão, é a consequência necessária da repartição territorial da competência fiscal dos Estados-Membros. De qualquer modo, é justificada pelo princípio da coerência do regime fiscal.

Apreciação do Tribunal de Justiça

29 A título preliminar, importa salientar que o Reino da Bélgica entende que a regulamentação controvertida não deve ser examinada à luz dos artigos 18.º CE e 43.º CE e considera, assim, que o incumprimento só pode ser apreciado à luz da livre circulação de capitais.

30 A este respeito, importa recordar que, segundo jurisprudência bem assente, o artigo 18.º CE só é aplicável de modo autónomo nos casos em que o direito da União é aplicável, mas para os quais o Tratado não previu disposições específicas (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Skanavi e Chryssanthakopoulos, n.º 22, e Oteiza Olazabal, n.º 26; e acórdão de 11 de Setembro de 2007, Comissão/Alemanha, C-318/05, Colect., p. I-6957, n.ºs 35 e 36).

31 Além disso, é também jurisprudência assente que as medidas nacionais susceptíveis de impedir ou limitar a aquisição de um imóvel situado noutro Estado-Membro podem ser consideradas restrições aos movimentos de capitais (v. acórdãos de 22 de Janeiro de 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, Colect., p. I-299, n.º 24, e de 15 de Outubro de 2009, Busley e Cibrian Fernandez, C-35/08, Colect., p. I-9807, n.º 21).

32 Tendo em conta estes elementos, importa, por conseguinte, examinar a regulamentação em causa apenas à luz do artigo 56.º CE. Com efeito, por um lado, o artigo 18.º CE não é aplicável de modo autónomo no caso em apreço, na medida em que os casos em que a compra de uma nova residência na Região da Flandres por uma pessoa que se desloca de outro Estado-Membro para esta região belga sem motivação económica se encontram abrangidos pela livre circulação de capitais. Por outro lado, no caso em apreço, como salienta o Reino da Bélgica, a eventual violação do artigo 43.º CE é a consequência inelutável da violação da livre circulação de capitais.

33 Importa recordar, à partida, que, de acordo com jurisprudência assente, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, estes devem, todavia, exercer essa competência no respeito do direito da União (acórdãos de 4 de Março de 2004, Comissão/França, C-334/02, Colect., p. I-2229, n.º 21; de 20 de Janeiro de 2011, Comissão/Grécia, C-155/09, Colect., p. I-65, n.º 39; e de 16 de Junho de 2011, Comissão/Áustria, C-10/10, Colect., p. I-5389, n.º 23).

34 A este respeito, não é relevante o diferendo entre as partes quanto à qualificação dos direitos de registo em causa como impostos directos ou indirectos, uma vez que, como observa a Comissão na sua petição, não existindo medidas de harmonização relativamente aos direitos de registo, os Estados-Membros devem exercer a sua competência no respeito do direito da União. Tal implica que estes direitos devem ser sujeitos a um exame semelhante ao efectuado no exame da compatibilidade dos impostos directos com o direito da União.

35 Assim, há que examinar, em primeiro lugar, se, como alega a Comissão, o artigo 61/3 do Wb. Reg., que institui o regime da transferibilidade, constitui uma restrição à livre circulação de capitais consagrada no artigo 56.º CE e no artigo 40.º do Acordo EEE, na medida em que exclui do benefício fiscal nele previsto a compra de imóveis com capitais provenientes de um Estado-Membro diferente do Reino da Bélgica.

36 O artigo 56.º, n.º 1, CE proíbe todas as restrições aos movimentos de capitais entre os Estados-Membros e entre os Estados-Membros e os países terceiros. Embora o Tratado CE não defina o conceito de movimentos de capitais, é contudo pacífico que a Directiva 88/361, conjugada com a nomenclatura que lhe foi anexada, tem um valor indicativo para definir esse conceito (v. acórdão de 28 de Setembro de 2006, Comissão/Países Baixos, C-282/04 e C-283/04, Colect., p. I-9141, n.º 19). Além disso, os investimentos imobiliários aparecem, por um lado, sob a rubrica II, intitulada «Investimentos imobiliários (não incluídos na categoria I)», do anexo I da Directiva

88/361. Por outro lado, decorre do referido título que este tipo de investimento é implicitamente abrangido pela rubrica I, intitulada «Investimentos directos», deste mesmo anexo.

37 No caso em apreço, o artigo 61/3 do Wb. Reg. prevê, no caso de compra de um imóvel afecto ou destinado à habitação por uma pessoa singular, com o objectivo de aí fixar a sua residência principal, a dedução dos direitos de registo a pagar por esse imóvel dos direitos de registo pagos pela residência anterior vendida a fim de financiar a nova aquisição, desde que esta nova aquisição tenha sido efectuada no prazo de dois anos seguintes à venda do antigo imóvel e que este se situe na Região da Flandres.

38 Como reconheceu o Reino da Bélgica, os beneficiários desta dedução só podem, por conseguinte, ser pessoas singulares que tenham a sua residência principal na Região da Flandres, que, nas condições previstas no artigo 61/3 do Wb. Reg., comprem uma nova residência principal no território da referida região.

39 Consequentemente, há que salientar que o regime da transferibilidade exclui da possibilidade de beneficiarem da redução dos direitos de registo que prevê as pessoas que, pela primeira vez, comprem na Região da Flandres um imóvel destinado a ser utilizado como residência principal e que venderam a sua residência principal, situada noutro Estado-Membro, para financiar a sua compra nesta região.

40 Com efeito, nos termos da regulamentação controvertida, não beneficiam da transferibilidade dos direitos de registo, em primeiro lugar, as pessoas que deslocam o lugar da sua residência principal do território de outra região belga para a Região da Flandres.

41 Todavia, impõe-se recordar que o direito da União não é aplicável a essa situação meramente nacional, em que não está em causa o exercício de uma liberdade de circulação na União (v., neste sentido, acórdão de 1 de Abril de 2008, Gouvernement de la Communauté française e gouvernement wallon, C-212/06, Colect., p. I-1683, n.os 37 e 38).

42 A regulamentação controvertida exclui igualmente do benefício fiscal os nacionais de Estados-Membros diferentes do Reino da Bélgica que desloquem o lugar da sua residência principal de um Estado-Membro diferente do Reino da Bélgica para o território da Região da Flandres e utilizem os fundos obtidos na venda da sua residência principal anterior para financiar a aquisição do seu novo imóvel situado nessa região.

43 Consequentemente, a referida regulamentação é susceptível de prejudicar pessoas que exercem a sua liberdade de circulação e deve, portanto, ser examinada à luz do direito da União (v., neste sentido, acórdão Gouvernement de la Communauté française e gouvernement wallon, já referido, n.º 42).

44 A este respeito, é pacífico que, ao excluir do benefício da dedução fiscal dos direitos de registo em causa as pessoas referidas no n.º 42 do presente acórdão, o regime da transferibilidade dos direitos de registo implica, para estas pessoas, uma carga fiscal maior do que para as que beneficiam da referida dedução. Uma vez que os benefícios fiscais são susceptíveis de pesar sobre a atitude da pessoa que compra uma nova residência principal, não se pode excluir que o carácter não dedutível dos direitos de registo pagos num Estado-Membro diferente do Reino da Bélgica possa, em determinados casos, dissuadir as pessoas que exercem o seu direito à livre circulação de procederem à compra de um imóvel na Região da Flandres (v., neste sentido, acórdão de 27 de Janeiro de 2009, Persche, C-318/07, Colect., p. I-359, n.º 38, e acórdão Comissão/Áustria, já referido, n.º 26).

45 Tendo em conta as apreciações anteriores, há que observar que o artigo 61/3 do Wb. Reg. constitui uma restrição aos movimentos de capitais.

46 Assim, há que determinar a seguir se se trata de uma restrição proibida na acepção do artigo 56.º, n.º 1, CE. Com efeito, segundo o Reino da Bélgica, não é esse o caso, pois o regime em causa respeita o princípio da territorialidade fiscal, e a restrição à livre circulação de capitais resulta das disparidades entre as diversas regulamentações nacionais.

47 A este respeito, há que salientar, à semelhança da Comissão, que a restrição em causa resulta não das disparidades entre as legislações nacionais mas apenas do regime belga da transferibilidade.

48 Além disso, é verdade que o Estado-Membro em causa, ao organizar a tributação da aquisição de residências no seu território, age em conformidade com o princípio da territorialidade consagrado no direito fiscal internacional e reconhecido pelo direito da União (v., nomeadamente, acórdão Futura Participations e Singer, já referido, n.º 22). Contudo, as competências reconhecidas aos Estados-Membros em virtude do princípio da territorialidade devem ser exercidas no respeito dos princípios do direito da União.

49 Ora, nos termos do artigo 58.º, n.º 1, alínea a), CE, o artigo 56.º CE não prejudica o direito de os Estados-Membros «aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere […] ao lugar em que o seu capital é investido». Contudo, essa excepção é, ela própria, limitada pelo artigo 58.º, n.º 3, CE, que prevê que as disposições nacionais referidas no n.º 1 desse artigo «não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e de pagamentos, tal como definida no artigo 56.º» (acórdãos de 7 de Setembro de

2004, Manninen, C-319/02, Colect., p. I-7477, n.º 28, e Comissão/Áustria, já referido, n.º 28).

50 Com efeito, admitir que um Estado-Membro possa aplicar livremente um tratamento diferente, unicamente com base no lugar da primeira residência principal, esvaziaria as regras relativas à liberdade de capitais da sua substância (v., neste sentido, em relação à liberdade de estabelecimento, acórdãos de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França, 270/83, Colect., p. 273, n.º 18, de 8 de Março de 2001, Metallgesellschaft e o., C-397/98 e C-410/98, Colect., p. I-1727, n.º 42, e de 27 de Novembro de 2008, Papillon, C-418/07, Colect., p. I-8947, n.º 26).

51 A este respeito, importa recordar, à partida, que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, para que uma regulamentação fiscal nacional como a que está em causa no processo principal, que distingue entre a dedutibilidade dos direitos de registo pagos na Região da Flandres e os pagos noutro Estado-Membro, possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é preciso que a diferença de tratamento diga respeito a situações não objectivamente comparáveis ou se justifique por uma razão imperiosa de interesse geral (v., neste sentido, acórdão de 6 de Junho de 2000, Verkooijen, C-35/98, Colect., p. I-4071, n.º 43; e acórdãos, já referidos, Manninen, n.º 29, e Comissão/Áustria, n.º 29).

52 Neste contexto, o Reino da Bélgica invoca a não comparabilidade de situações.

53 Como foi exposto nos n.os 23 e 24 do presente acórdão, este Estado-Membro alega, nomeadamente, que qualquer pessoa que adquira, pela primeira vez, um imóvel sito na Região da Flandres é tratada de modo semelhante, na medida em que é devedora de um direito de registo correspondente a 10 % do valor venal do bem adquirido. Em contrapartida, a situação destas pessoas não é comparável com a das pessoas que, anteriormente, compraram nessa região um imóvel que se destina a ser o lugar da residência principal, na medida em que estas últimas já efectuaram o pagamento,

aquando da compra da residência principal anterior, dos direitos de registo na referida região.

54 Esta argumentação não pode, porém, ser acolhida.

55 Com efeito, é verdade que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, em matéria de impostos directos, a situação dos residentes e a dos não residentes num Estado não são, regra geral, comparáveis, na medida em que, por um lado, o rendimento auferido no território de um Estado por um não residente constitui, na maioria das vezes, apenas uma parte dos seus rendimentos globais, centralizados no lugar da sua residência, e, por outro, a capacidade contributiva pessoal do não residente, resultante da tomada em consideração de todos os seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar, pode ser mais facilmente apreciada no local onde tem o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais, que corresponde, geralmente, à sua residência habitual (acórdãos Schumacker, já referido, n.os 31 e 32; de 16 de Maio de 2000, Zurstrassen, C-87/99, Colect., p. I-3337, n.º 21; e Wallentin, já referido, n.º 15).

56 Do mesmo modo, como sublinha o Reino da Bélgica, o facto de um Estado-Membro não atribuir a um não residente certos benefícios fiscais que concede ao residente não é, regra geral, discriminatório, tendo em conta as diferenças objectivas entre a situação dos residentes e a dos não residentes, tanto do ponto de vista da fonte dos rendimentos como da capacidade contributiva pessoal ou da situação pessoal e familiar (v. acórdãos Schumacker, já referido, n.º 34; de 12 de Junho de 2003, Gerritse, C-234/01, Colect., p. I-5933, n.º 44; e Wallentin, já referido, n.º 16).

57 Todavia, importa salientar que estes princípios foram desenvolvidos pelo Tribunal de Justiça no âmbito de uma jurisprudência relativa ao imposto sobre os rendimentos, domínio no qual as diferenças objectivas entre os sujeitos passivos, como a fonte dos rendimentos, a capacidade contributiva pessoal ou a situação pessoal e familiar, podem ter influência na tributação do contribuinte e são, regra geral, levadas em consideração pelo legislador.

58 Ora, tal não acontece com os direitos de registo controvertidos, que são determinados em função do preço de venda dos imóveis. De resto, o Reino da Bélgica não alegou, nem isso resulta de nenhum elemento dos autos, que a regulamentação em causa leva efectivamente em consideração uma ou outra destas diferenças objectivas aquando do pagamento dos referidos direitos.

59 Nestas condições, à luz dos direitos de registo controvertidos, a única diferença entre a situação dos não residentes na Bélgica, incluindo os nacionais belgas que fizeram uso do seu direito de livre circulação na União, e a dos residentes na Região da Flandres, nacionais belgas ou de outro Estado-Membro, que adquirem uma nova residência principal nesta região, tem a ver com o lugar da sua residência principal anterior. Com efeito, nestas duas situações, estas pessoas compraram um imóvel na Região da Flandres, para aí se estabelecerem, e, aquando da compra da sua residência principal anterior, umas pagaram um imposto de natureza idêntica à dos direitos de registo no Estado onde essa residência se situava, enquanto as outras pessoas pagaram os referidos direitos na região em causa.

60 Por conseguinte, há que considerar, como refere a Comissão, que as duas situações descritas no número anterior são objectivamente comparáveis.

61 Após estas precisões, importa sublinhar que, para determinar a existência de uma discriminação, a comparabilidade das situações em causa também deve ser analisada tendo em conta o objectivo prosseguido pelas disposições nacionais em causa (v., neste sentido, acórdãos de 18 de Julho de 2007, Oy AA, C-231/05, Colect., p. I-6373, n.º 38, e Papillon, já referido, n.º 27).

62 A este respeito, o Reino da Bélgica indica na sua contestação que o decreto aprovado em 1 de Fevereiro de 2002 pela Região da Flandres, que introduziu diversas alterações no Wb. Reg., na sua redacção anterior, visa fundamentalmente três objectivos.

63 Em primeiro lugar, esse decreto tem o objectivo de aumentar a mobilidade relacionada com o trabalho e diminuir o tráfego rodoviário, a favor do meio ambiente. Neste contexto, o regime da transferibilidade incentiva, nomeadamente, a mudança de residência para uma habitação mais adaptada. Em segundo lugar, o referido regime promove a renovação de imóveis e de habitações, em vez da nova construção. Em terceiro lugar, a diminuição dos direitos de registo permite a moderação das rendas, ao aumentar, nomeadamente, o rendimento bruto dos senhorios.

64 A este respeito, mesmo admitindo que a regulamentação controvertida possa efectivamente ajudar a atingir estes objectivos, não se pode deixar de observar que o Reino da Bélgica não apresentou a razão pela qual a exclusão das pessoas que venderam a sua residência principal num Estado-Membro diferente do Reino da Bélgica do benefício do regime da transferibilidade permite que os referidos objectivos sejam atingidos de forma mais eficaz.

65 Com efeito, como indica correctamente a Comissão, a discriminação decorrente desta regulamentação, isto é, a exclusão de um determinado tipo de adquirentes de imóveis sitos na Região da Flandres do benefício da transferibilidade, não contribui para a realização dos objectivos indicados, uma vez que os residentes dos Estados-Membros que habitam nas proximidades da Região da Flandres e que exercem nessa região uma actividade económica enquanto assalariados ou independentes poderiam ser incitados pelo regime em causa a transferir a sua residência principal para a referida região e beneficiar assim das vantagens referidas no n.º 63 do presente acórdão.

66 Consequentemente, não pode ser acolhido o argumento apresentado pelo Reino da Bélgica, relativo à não comparabilidade da situação dos contribuintes internos com a dos contribuintes provenientes doutro Estado-Membro.

67 Tendo em conta estas apreciações, há que declarar que, na medida em que desfavorece, no plano fiscal, as situações decorrentes do direito da União, quando comparadas com as situações internas, o artigo 61/3 do Wb. Reg. constitui uma restrição proibida pelo artigo 56.º, n.º 1, CE.

68 Por fim, importa recordar que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, essa restrição só pode ser admitida se se justificar por razões imperiosas de interesse geral. Mas é ainda necessário, em tal caso, que seja adequada a garantir a realização do objectivo em causa e que não ultrapasse o necessário para atingir esse objectivo (acórdãos de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Colect., p. I-10837, n.º 35, e de 13 de Março de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Colect., p. I-2107, n.º 64).

69 Neste contexto, o Reino da Bélgica, apoiado pelo Governo húngaro, alega que a restrição à livre circulação de capitais decorrente do artigo 61/3 do Wb. Reg. é justificada pela necessidade de salvaguardar a coerência do seu regime fiscal.

70 Com efeito, o Tribunal de Justiça já decidiu que a necessidade de garantir a coerência do regime fiscal pode justificar uma legislação susceptível de restringir as liberdades fundamentais (acórdãos Bachmann, já referido, n.º 21; de 28 de Janeiro de 1992, Comissão/Bélgica, já referido, n.º 14; Manninen, já referido, n.º 42; e de 23 de Outubro de 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Colect., p. I-8061, n.º 43).

71 Todavia, segundo jurisprudência assente, para que um argumento baseado numa justificação dessa natureza possa vingar, é necessário que se demonstre a existência de uma relação directa entre o benefício fiscal em causa e a compensação desse benefício através de determinado tributo (v., nomeadamente, acórdãos Verkooijen, já referido, n.º 57; de 18 de Setembro de 2003, Bosal, C-168/01, Colect., p. I-9409, n.º 29; e Manninen, já referido, n.º 42 e jurisprudência aí referida).

72 A este respeito, há que salientar que, como alega o Reino da Bélgica, nos termos do regime previsto no artigo 61/3 do Wb. Reg., os direitos de registo pagos na aquisição, na Região da Flandres, de uma habitação que se destina a ser a residência principal podem, em determinadas condições, ser imputados, até ao limite máximo de 12 500 euros, nos direitos de registo devidos na aquisição de uma nova residência principal nessa região.

73 Ora, importa salientar que, como o Reino da Bélgica não tem o direito de tributar a operação de compra efectuada anteriormente noutro Estado-Membro pelas pessoas que decidem estabelecer a sua nova residência principal na Região da Flandres, a configuração deste benefício fiscal reflecte uma lógica simétrica (v., por analogia, acórdão Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, já referido, n.º 42).

74 Com efeito, se essas pessoas pudessem beneficiar do regime da transferibilidade na aquisição de um imóvel na Região da Flandres, beneficiariam indevidamente de um regime de tributação ao qual a aquisição imobiliária anterior, fora da Bélgica, não esteve sujeita.

75 Daqui decorre que, no referido regime, existe uma relação entre o benefício fiscal e o tributo inicial. Com efeito, por um lado, trata-se do mesmo contribuinte que já procedeu ao pagamento dos direitos em causa e que é elegível à dedução e, por outro, de um benefício concedido no quadro de uma mesma tributação.

76 Neste contexto, importa recordar que estas duas condições, no caso em apreço, o mesmo contribuinte e a mesma tributação, foram consideradas suficientes pelo Tribunal de Justiça, para determinar a existência dessa relação (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Verkooijen, n.º 58, Bosal, n.ºs 29 e 30, e Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, n.º 42). Além disso, importa sublinhar que a Comissão não contesta, e admitiu mesmo na sua réplica, que o benefício fiscal em causa é atribuído ao mesmo contribuinte e no quadro do mesmo imposto.

77 Tendo em conta as apreciações anteriores, há que declarar que a restrição decorrente do artigo 61/3 do Wb. Reg. é justificada pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal.

78 Não é menos verdade que, para que a restrição seja justificada a este título, é ainda necessário, como foi recordado no n.º 68 do presente acórdão, que seja adequada e proporcionada à luz do objectivo prosseguido.

79 A este respeito, importa assinalar, à partida, que, nos seus articulados, nem a Comissão nem o Reino da Bélgica tomaram posição sobre o carácter proporcionado do regime em causa.

80 Importa salientar que, à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça, a restrição em causa é adequada para atingir esse objectivo, na medida em que funciona de modo perfeitamente simétrico, visto que só os direitos de registo anteriormente pagos no quadro do regime fiscal belga podem ser deduzidos (v., neste sentido, acórdão Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, já referido, n.º 44).

81 Por outro lado, resulta igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a referida restrição é completamente proporcionada ao objectivo visado, uma vez que a disposição em causa limita a um montante máximo de 12 500 euros a dedução atribuída sobre os direitos de registo de que é devedora a pessoa que compra uma nova residência principal na Região da Flandres (v., neste sentido, acórdão Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, já referido, n.º 45). Com efeito, ao prever esta limitação, o regime controvertido conserva o seu carácter de benefício fiscal e não se assemelha a uma isenção dissimulada.

82 Daqui decorre que a restrição à livre circulação de capitais é justificada por razões relativas à salvaguarda da coerência do regime fiscal.

83 No que diz respeito à violação do artigo 40.º do Acordo EEE pelo regime controvertido, invocada pela Comissão, há que salientar que, na medida em que as estipulações do referido artigo têm o mesmo alcance jurídico que as disposições, essencialmente idênticas, do artigo 56.º CE (v. acórdãos de 11 de Junho de 2009, Comissão/Países Baixos, C-521/07, Colect., p. I-4873, n.º 33, e de 28 de Outubro de 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Colect., p. I-10659, n.º 22), todas as considerações precedentes são, em circunstâncias como as da presente acção, transponíveis *mutatis mutandis* para o referido artigo 40.º

84 Nestas condições, é improcedente a alegação de violação da livre circulação de capitais. Por conseguinte, há que julgar improcedente a acção da Comissão.

Quanto às despesas

85 Nos termos do artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas, se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo o Reino da Bélgica pedido a condenação da Comissão e tendo esta sido vencida nos seus fundamentos, há que a condenar nas despesas.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) decide:

1) A acção é julgada improcedente.

2) A Comissão Europeia é condenada nas despesas.

Assinaturas