HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

1 decembrie 2011 *

În cauza C-250/08,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 226 CE, introdusă la 10 iunie 2008,

Comisia Europeană, reprezentată de domnii P. van Nuffel, R. Lyal și W. Roels, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

Regatului Belgiei, reprezentat de doamna L. Van den Broeck, în calitate de agent, asistată de B. van de Walle de Ghelcke, advocaat,

pârât,

* Limba de procedură: olandeza.

susținut de:

Republica Ungară, reprezentată de doamnele R. Somssich și K. Borvölgyi, precum și de domnul M. Z. Fehér, în calitate de agenți,

intervenientă,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano (raportor), președinte de cameră, domnii M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,
grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 23 septembrie 2010,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 21 iulie 2011,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Comunităților Europene solicită Curții să constate că întrucât în Regiunea flamandă, la calcularea unui avantaj fiscal legat de achiziționarea unui bun imobil care urmează să fie reședință principală, cuantumul taxei de înscriere plătite anterior la achiziționarea unei reședințe principale este luat în considerare numai dacă această locuință era situată în Regiunea flamandă, iar nu și dacă aceasta era situată într-un alt stat membru decât Belgia sau într-un stat membru al Asociației Europene a Liberului Schimb (AELS), Regatul Belgiei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 18 CE, 43 CE și 56 CE și al articolelor 31 și 40 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, denumit în continuare „Acordul privind SEE").

Cadrul juridic național

2 Articolul 61/3 din Codul drepturilor de înregistrare, de ipotecă și de grefă (Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten), astfel cum a fost modificat prin decretul adoptat la 1 februarie 2002 de Regiunea flamandă (denumit în continuare „Wb. Reg."), instituie în Regiunea flamandă regimul denumit al „transferabilității" taxei de înscriere. Acest articol prevede:

„În cazul achiziționării pure și simple de către o persoană fizică a unui bun imobil cu afectația sau cu destinația de locuință cu scopul de a-și stabili reședința

principală, partea sa legală din taxa datorată conform articolelor 44, 53, 2° sau 57 pentru achiziționarea locuinței care a fost utilizată anterior de această persoană drept reședință principală sau a terenului pe care a fost construită locuința respectivă se deduce din partea sa legală din taxa datorată la achiziționarea unei noi proprietăți, cu condiția ca noua achiziție să obțină dată certă în termen de doi ani de la data înregistrării documentului prin care s-a stabilit taxa proporțională datorată fie în cazul revânzării pure și simple a locuinței utilizate anterior drept reședința sa principală, fie în cazul partajului acestei locuințe, după ce persoana fizică respectivă a renunțat la toate drepturile sale.

În temeiul prezentului articol, taxa datorată pentru achiziționarea unui imobil care nu este situat pe teritoriul Regiunii flamande este exclusă de la deducere.

De asemenea, sunt excluse de la deducere taxele suplimentare datorate, indiferent de temeiul acestora, pentru achiziționarea unui imobil.

Deducerea efectuată conform dispozițiilor prezentului articol nu dă naștere unui drept la rambursare.

Atunci când o tranzacție, astfel cum este prevăzută la primul paragraf, a fost precedată de una sau de mai multe tranzacții similare și/sau de una sau de mai multe tranzacții precum cele prevăzute la articolul 212 bis, taxele nededuse în cadrul tranzacțiilor precedente în urma aplicării celui de al treilea sau a celui de al cincilea paragraf ale prezentului articol și/sau taxele care nu au fost încă rambursate în urma aplicării celui de al treilea sau a celui de al cincilea paragraf ale articolului 212 bis, se adaugă, dacă este cazul, la partea legală a persoanei fizice din taxa datorată conform articolelor 44, 53, 2° sau 57, pentru penultima achiziție, pentru a se determina cuantumul deductibil din ultima achiziție.

Suma care trebuie dedusă, obținută conform primului sau celui de al patrulea paragraf, nu poate să depășească în niciun caz 12 500 de euro. Acest cuantum maxim care trebuie dedus se determină proporțional cu cota obținută de persoana fizică din bunul proaspăt achiziționat."

3 În plus, articolul 212 bis din Wb. Reg., aplicabil în Regiunea flamandă, prevede în aceleași condiții și *mutatis mutandis*, în termeni identici, rambursarea taxei de înscriere plătite cu ocazia primei achiziționări a unui bun imobil în Regiunea flamandă în cazul în care imobilul achiziționat anterior în Regiunea flamandă și utilizat anterior ca reședință principală este vândut în termen de doi ani sau de cinci ani, în cazul unui teren în vederea construirii unei locuințe, de la achiziționarea, în aceeași regiune, a unei locuințe destinate unei reședințe principale.

Procedura precontencioasă

4 Întrucât a considerat că articolul 61/3 din Wb. Reg. încalcă articolele 18 CE, 43 CE și 56 CE, precum și articolele 31 și 40 din Acordul privind SEE, la 23 decembrie 2005, Comisia a trimis o scrisoare de punere în întârziere către Regatul Belgiei prin care a invitat acest stat membru să își prezinte observațiile cu privire la aceste încălcări.

5 Regatul Belgiei a expus, în răspunsul său din 22 martie 2006, motivele pentru care considera că regimul vizat nu constituie o încălcare nici a Tratatului CE, nici a Acordului privind SEE.

6 În aceste împrejurări, Comisia a emis la 13 iulie 2006 un aviz motivat prin care invita Regatul Belgiei să ia măsurile necesare pentru a se conforma acestui aviz în termen de două luni de la primirea sa.

7 La 13 septembrie 2006, autoritățile belgiene au răspuns Comisiei că regimul fiscal în discuție nu constituie o încălcare a tratatului. În orice caz, chiar și în această situație, acest regim ar îndeplini cerințele stabilite de Curte în Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann (C-204/90, Rec., p. I-249) în ceea ce privește condițiile necesare de deductibilitate a impozitului, astfel încât ar fi admis de dreptul Uniunii în măsura în care ar da posibilitatea de a apăra coerența sistemului fiscal belgian.

8 Întrucât a considerat acest răspuns nesatisfăcător, Comisia a introdus prezenta acțiune.

9 Prin ordonanța președintelui Curții din 10 decembrie 2008, s-a admis intervenția Republicii Ungaria în susținerea concluziilor Regatului Belgiei.

Cu privire la acțiune

Argumentele părților

10 Comisia consideră, în primul rând, că reglementarea în litigiu este contrară articolului 18 CE.

11 Astfel, dreptul de „ședere” al unui cetățean al Uniunii în alt stat membru decât statul său de origine ar cuprinde dreptul de a-și stabili reședința principală în acest stat, ceea ce ar include dreptul de a o achiziționa sau de a o construi. Prin urmare, prin

acordarea unei reduceri a taxei de înscriere persoanelor care achiziționează bunuri imobile situate în Regiunea flamandă numai atunci când dețineau deja o reședință principală în aceeași regiune, Regiunea flamandă le-ar acorda un avantaj fiscal de care nu beneficiază persoanele care au achiziționat anterior o reședință principală într-un alt stat membru decât Belgia. Această discriminare s-ar produce în ceea ce privește un element esențial al dreptului la mobilitate intracomunitară, respectiv achiziționarea unui bun imobil.

12 În al doilea rând, această reglementare ar încălca articolul 43 CE, referitor la dreptul de stabilire, și articolul 31 din Acordul privind SEE.

13 Întrucât, potrivit articolului 44 alineatul (2) litera (e) CE, libertatea de stabilire cuprinde și dreptul de a dobândi bunuri imobile situate pe teritoriul unui alt stat membru, reglementarea din Regiunea flamandă referitoare la taxa de înscriere ar face o distincție între resortisanții comunitari care deplasează locul unde se află sediul activității lor economice, după cum deplasarea are loc în Regiunea flamandă sau din alt stat membru decât Belgia în această regiune. Această discriminare ar viza în mod special activitățile „independente" în considerarea faptului că locul de stabilire a acestora ar coincide adeseori cu reședința principală a lucrătorului independent.

14 Întrucât articolul 31 din Acordul privind SEE conferă, în termeni identici, dreptul de stabilire resortisanților unui stat membru al AELS, reglementarea în litigiu ar fi de asemenea contrară acestui articol.

15 În al treilea rând, în opinia Comisiei, reglementarea menționată este contrară articolului 56 CE, în măsura în care interzice orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, inclusiv tranzacțiile prin care nerezidenții efectuează investiții imobiliare, astfel cum rezultă din Nomenclatorul mișcărilor de capital ce figurează

în anexa I la Directiva 88/361/CEE a Consiliului din 24 iunie 1988 pentru punerea în aplicare a articolului [56 CE] (JO L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10). Aceeași situație s-ar regăsi în cazul articolului 40 din Acordul privind SEE, al cărui conținut corespunde, în esență, cu cel al articolului 56 CE.

16 În sfârșit, reglementarea în litigiu ar institui un tratament inegal pentru situații obiectiv comparabile. Comisia consideră că în speță situațiile sunt obiectiv comparabile, întrucât ambele cazuri au ca obiect persoane care deplasează locul unde se află reședința lor principală în Uniunea Europeană și în Spațiul Economic European (SEE). Nu ar fi necesar să se facă distincție după cum deplasarea este limitată la Regiunea flamandă sau se efectuează dintr-un alt stat membru decât Regatul Belgiei în această regiune. Dacă, în ambele cazuri, taxa de înscriere este datorată la achiziționarea noii reședințe principale, reglementarea flamandă acordă un avantaj fiscal numai persoanelor care au avut anterior o reședință în regiunea menționată.

17 În plus, în opinia Comisiei, discriminarea nu este justificată de motive de interes general.

18 În ceea ce privește în special motivele legate de coerența fiscală, invocate de Regatul Belgiei, Comisia consideră că acest stat membru nu poate face referire la Hotărârea Bachmann citată anterior (punctul 21) și la Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Comisia/Belgia (C-300/90, Rec., p. I-305, punctul 14), prin care Curtea a admis necesitatea de a menține coerența regimului fiscal drept motiv pentru a justifica încălcarea liberei circulații a persoanelor.

19 Astfel, pentru ca această justificare să poată fi acceptată, jurisprudența Curții ar impune să se stabilească existența unei legături directe între avantajul fiscal vizat și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată (Hotărârea din 8 noiembrie

2007, Amurta, C-379/05, Rep., p. I-9569, punctul 46). Această jurisprudență ar urmări să evite ca aceeași tranzacție să fie taxată de două ori sau să nu fie taxată. Or, în speță, nu ar exista nicio legătură fiscală directă între achiziționarea primei reședințe principale și taxa de înscriere corespunzătoare și achiziționarea celei de a doua reședințe, precum și a taxei de înscriere percepute cu această ocazie.

20 În ceea ce privește Regatul Belgiei, acesta explică, în prealabil, că regimul în cauză se aplică tuturor persoanelor fizice, indiferent de cetățenia acestora, și are un triplu obiectiv, și anume, în primul rând, sporirea mobilității în muncă, reducerea proporțională a amplorii navetelor și a congestionării traficului, în beneficiul mediului și al sănătății publice, în al doilea rând, promovarea renovării imobilelor și a locuințelor, precum și, în al treilea rând, moderarea chiriilor.

21 În ceea ce privește încălcarea articolelor 18 CE, 43 CE și 56 CE, Regatul Belgiei arată că reglementarea flamandă ar trebui examinată numai din perspectiva liberei circulații a capitalurilor, din moment ce, potrivit unei jurisprudențe constante, pe de o parte, achiziționarea unui imobil pe teritoriul unui stat membru de către un nerezident ar fi o mișcare de capital între state membre (a se vedea Hotărârea din 1 iunie 1999, Konle, C-302/97, Rec., p. I-3099, punctul 22, și Hotărârea din 13 iulie 2000, Albore, C-423/98, Rec., p. I-5965, punctul 14), restricția privind libertatea de stabilire fiind, prin urmare, doar o consecință directă a restricției privind libera circulație a capitalurilor (Hotărârea din 11 noiembrie 1981, Casati, 203/80, Rec., p. 2595, punctul 8). Cu privire la acest aspect, Regatul Belgiei face trimitere de asemenea la Hotărârile din 4 iunie 2002, Comisia/Portugalia (C-367/98, Rec., p. I-4731), Comisia/Franța (C-483/99, Rec., p. I-4781), precum și Comisia/Belgia (C-503/99, Rec., p. I-4809).

22 Pe de altă parte, în măsura în care articolul 18 CE și-ar găsi o expresie specifică în libertățile fundamentale tradiționale, acesta nu poate fi aplicat în mod independent decât în cazurile în care se aplică dreptul Uniunii, dar pentru care tratatul nu ar fi prevăzut dispoziții speciale. În această privință, Regatul Belgiei invocă Hotărârea din 29 februarie 1996, Skanavi și Chryssanthakopoulos (C-193/94, Rec., p. I-929,

punctul 22), precum și Hotărârea din 26 noiembrie 2002, Oteiza Olazabal (C-100/01, Rec., p. I-10981, punctul 26).

23 În ceea ce privește fondul cauzei, Regatul Belgiei invocă inexistența unei atingeri aduse liberei circulații a capitalurilor în principal în considerarea faptului că nu ar exista nicio discriminare între situații obiectiv comparabile. Astfel, în ceea ce privește prima achiziție în Regiunea flamandă a unei locuințe care urmează să fie reședința sa principală, situațiile similare ar fi tratate în mod similar, întrucât orice cumpărător care achiziționează pentru prima dată o locuință care urmează să fie reședința sa principală în Regiunea flamandă datorează o taxă de înscriere în valoare de 10 % din valoarea de piață a bunului imobil achiziționat.

24 În schimb, la cea de a doua achiziționare a unei locuințe care urmează să fie reședința principală, tratamentul ar fi diferit, după cum reședința principală anterioară a fost sau nu a fost situată pe teritoriul Regiunii flamande. Acest stat membru invocă jurisprudența Curții și în special Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, Rec., p. I-225), precum și Hotărârea din 1 iulie 2004, Wallentin (C-169/03, Rec., p. I-6443), potrivit căreia, în materia impozitelor directe, situația rezidenților și cea a nerezidenților nu sunt, ca regulă generală, comparabile, iar faptul că un stat membru nu acordă unui nerezident avantajele fiscale pe care acest stat le acordă rezidenților nu este, în general, discriminatoriu.

25 Regatul Belgiei susține de asemenea că sistemul în cauză este conform principiului teritorialității în dreptul fiscal, recunoscut în dreptul Uniunii în Hotărârea din 15 mai 1997, Futura Participations și Singer (C-250/95, Rec., p. I-2471), precum și în Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Rec., p. I-11673), în temeiul căruia sistemele fiscale independente coexistă fără o ierarhie între ele. Acest lucru ar cauza disparități și denaturări posibile care nu ar fi decât consecința diferențelor dintre sistemele fiscale și care, prin urmare, nu ar

face parte din domeniul de aplicare al dispozițiilor tratatului privind libera circulație, astfel cum Curtea a subliniat în Hotărârea din 12 iulie 2005, Schempp (C-403/03, Rec., p. I-6421, punctul 45).

26 În sfârșit, în subsidiar, Regatul Belgiei consideră că regimul transferabilității ar fi justificat de motive de interes general și în special în temeiul principiului coerenței regimului fiscal evidențiat de Curte în Hotărârea Bachmann, citată anterior (punctul 28), în măsura în care ar exista o legătură directă între prima achiziționare a unei locuințe care urmează să fie reședința principală și deducerea acordată la cea de a doua achiziționare a unei locuințe de acest tip, legătură care nu s-ar materializa decât la momentul realizării acestei ultime achiziții.

27 În memoriul în intervenție în susținerea Regatului Belgiei, guvernul maghiar este de acord cu argumentarea pârâtului, în special cu faptul că situațiile nu sunt obiectiv comparabile și că nu ar exista nicio discriminare potrivit dreptului Uniunii.

28 Guvernul menționat invocă respectarea principiului teritorialității în dreptul fiscal și consideră că competența fiscală a statelor membre este absolută în ceea ce privește bunurile imobile naționale – inclusiv achiziționarea acestor bunuri –, dar nu există în cazul achiziționării de bunuri imobile în străinătate. Or, întrucât competența fiscală a statelor membre include nu numai stabilirea impozitelor, ci și acordarea de avantaje fiscale, statele membre ar avea dreptul să excludă de la acordarea avantajelor fiscale bunurile imobile din străinătate. Limitarea eventuală a libertăților fundamentale invocată de Comisie ar fi consecința necesară a repartizării teritoriale a competențelor fiscale între statele membre. În orice caz, aceasta ar fi justificată de principiul coerenței regimului fiscal.

Aprecierea Curții

29 Cu titlu introductiv, trebuie să se sublinieze că Regatul Belgiei consideră că nu este necesar să examineze reglementarea în litigiu în lumina articolelor 18 CE și 43 CE și, prin urmare, consideră că încălcarea poate fi evaluată numai în raport cu libera circulație a capitalurilor.

30 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe consacrate, articolul 18 CE poate fi aplicat în mod autonom numai în cazurile în care se aplică dreptul Uniunii, dar pentru care tratatul nu ar fi prevăzut dispoziții specifice (a se vedea în acest sens Hotărârea Skanavi și Chryssanthakopoulos, citată anterior, punctul 22, Hotărârea Oteiza Olazabal, citată anterior, punctul 26, precum și Hotărârea din 11 septembrie 2007, Comisia/Germania, C-318/05, Rep., p. I-6957, punctele 35 și 36).

31 În plus, de asemenea potrivit unei jurisprudențe constante, pot fi considerate ca reprezentând restricții privind circulația capitalurilor măsurile naționale susceptibile să împiedice sau să limiteze cumpărarea unui imobil situat în alt stat membru (a se vedea Hotărârea din 22 ianuarie 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, Rep., p. I-299, punctul 24, precum și Hotărârea din 15 octombrie 2009, Busley și Cibrian Fernandez, C-35/08, Rep., p. I-9807, punctul 21).

32 Având în vedere aceste elemente, reglementarea în cauză trebuie examinată, prin urmare, numai în lumina articolului 56 CE. Astfel, pe de o parte, articolul 18 CE nu își găsește aplicarea în speță în mod autonom, întrucât cazurile de achiziționare a unei noi reședințe în Regiunea flamandă de către o persoană care se deplasează fără motivație economică dintr-un alt stat membru în această regiune belgiană fac obiectul liberei circulații a capitalurilor. Pe de altă parte, în prezenta cauză, astfel cum arată Regatul Belgiei, eventuala încălcare a articolului 43 CE ar fi consecința inevitabilă a încălcării liberei circulații a capitalurilor.

33 Trebuie amintit de la început că, potrivit unei jurisprudențe constante, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie să o exercite totuși cu respectarea dreptului Uniunii (Hotărârea din 4 martie 2004, Comisia/Franța, C-334/02, Rec., p. I-2229, punctul 21, Hotărârea din 20 ianuarie 2011, Comisia/Grecia, C-155/09, Rep., p. I-65, punctul 39, și Hotărârea din 16 iunie 2011, Comisia/Austria, C-10/10, Rep., p. I-5389, punctul 23).

34 În această privință, divergențele dintre părțile din această acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor în ceea ce privește calificarea taxelor de înscriere în discuție drept impozite directe sau indirecte este irelevantă, având în vedere că, astfel cum subliniază Comisia în cererea sa introductivă, în lipsa oricărei măsuri de armonizare cu privire la taxa de înscriere, statele membre trebuie să își exercite competența cu respectarea dreptului Uniunii. Aceasta înseamnă că aceste taxe trebuie să facă obiectul unei analize similare celei efectuate în cadrul examinării compatibilității impozitelor directe cu dreptul Uniunii.

35 Prin urmare, trebuie să se examineze, mai întâi, dacă articolul 61/3 din Wb. Reg. care instituie regimul transferabilității, constituie, astfel cum susține Comisia, o restricție privind circulația capitalurilor consacrată la articolul 56 CE și la articolul 40 din Acordul privind SEE, întrucât exclude de la acordarea avantajului fiscal pe care îl prevede achiziționarea de imobile cu capitaluri provenite dintr-un alt stat membru decât Regatul Belgiei.

36 Articolul 56 alineatul (1) CE interzice orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe. Cu toate că tratatul nu definește noțiunea de circulație a capitalurilor, în definitiv este cert că Directiva 88/361, împreună cu nomenclatorul anexat acesteia, are o valoare indicativă pentru definirea acestei noțiuni (a se vedea Hotărârea din 28 septembrie 2006, Comisia/Țările de Jos, C-282/04 și C-283/04, Rec., p. I-9141, punctul 19). În plus, investițiile imobiliare figurează, pe de o parte, în titlul II, intitulat „Investiții imobiliare (neincluse

la punctul I)", din anexa I la Directiva 88/361. Pe de altă parte, din acest titlu rezultă că această categorie de investiții este inclusă implicit în titlul I intitulat „Investiții directe" din aceeași anexă.

37 În prezenta cauză, articolul 61/3 din Wb. Reg. prevede, în cazul achiziționării unui imobil cu afectația sau cu destinația de locuință de către o persoană fizică cu scopul de a-și stabili reședința principală, deducerea din taxa de înscriere care trebuie plătită pentru acest imobil a taxei de înscriere plătite pentru reședința anterioară vândută pentru finanțarea noii achiziții, cu condiția ca această nouă achiziție să fi fost efectuată în termen de doi ani de la vânzarea imobilului vechi, iar acesta era situat în Regiunea flamandă.

38 Astfel cum a recunoscut Regatul Belgiei, beneficiarii acestei deduceri pot fi, prin urmare, numai persoane fizice care au reședința principală în Regiunea flamandă și care achiziționează o nouă reședință principală pe teritoriul acestei regiuni în condițiile prevăzute la articolul 61/3 din Wb. Reg.

39 În consecință, trebuie să se sublinieze că regimul transferabilității exclude de la posibilitatea de a beneficia de reducerea taxei de înscriere pe care o acordă persoanele care cumpără pentru prima dată în Regiunea flamandă un bun imobil care urmează să fie utilizat drept reședință principală și care și-au vândut reședința principală în alt stat membru pentru finanțarea achiziției lor în această regiune.

40 Astfel, în temeiul legislației în litigiu, sunt excluse de la acordarea transferabilității taxei de înscriere, mai întâi, persoanele care deplasează locul unde se află reședința lor principală de pe teritoriul unei alte regiuni belgiene decât Regiunea flamandă în această din urmă regiune.

41 Totuși trebuie amintit că dreptul Uniunii nu se poate aplica în astfel de situații pur interne în care nu s-ar fi pus problema exercitării unei libertăți de circulație în cadrul Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 aprilie 2008, Gouvernement de la Communauté française și gouvernement wallon, C-212/06, Rep., p. I-1683, punctele 37 și 38).

42 Reglementarea în litigiu exclude de asemenea de la acordarea avantajului fiscal resortisanții altor state membre decât Regatul Belgiei care deplasează locul reședinței lor principale dintr-un alt stat membru decât Regatul Belgiei pe teritoriul Regiunii flamande și care utilizează fonduri obținute cu ocazia vânzării reședinței lor principale anterioare pentru finanțarea achiziției noului lor bun imobil situat în această regiune.

43 În consecință, această reglementare poate aduce atingere unor persoane care își exercită libertatea de circulație și trebuie examinată, așadar, în lumina dreptului Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea Gouvernement de la Communauté française și gouvernement wallon, citată anterior, punctul 42).

44 În această privință, nu se contestă că, prin excluderea persoanelor menționate la punctul 42 din prezenta hotărâre de la acordarea deducerii fiscale a taxei de înscriere în discuție, regimul transferabilității taxei de înscriere prevede o sarcină fiscală mai oneroasă pentru acestea decât pentru persoanele care beneficiază de această deducere. În condițiile în care avantajele fiscale pot influența atitudinea persoanei care achiziționează o nouă reședință principală, nu este exclusă posibilitatea ca lipsa deductibilității taxei de înscriere plătite într-un alt stat membru decât Regatul Belgiei să descurajeze, în anumite cazuri, persoanele care își exercită dreptul la libera circulație de la achiziționarea unui bun imobil în Regiunea flamandă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 ianuarie 2009, Persche, C-318/07, Rep., p. I-359, punctul 38, și Hotărârea Comisia/Austria, citată anterior, punctul 26).

45 Având în vedere aprecierile precedente, trebuie să se constate că articolul 61/3 din Wb. Reg. constituie o restricție privind circulația capitalurilor.

46 Prin urmare, trebuie să se stabilească dacă este vorba despre o restricție interzisă în sensul articolului 56 alineatul (1) CE. Astfel, în opinia Regatului Belgiei, această situație nu se regăsește în prezenta cauză, întrucât regimul în discuție ar fi conform principiului teritorialității în dreptul fiscal, iar restricția privind libera circulație a capitalurilor ar fi consecința neconcordanțelor dintre diferitele reglementări naționale.

47 În această privință, trebuie să se sublinieze, asemenea Comisiei, că restricția în cauză nu rezultă din neconcordanțe între legislațiile naționale, ci exclusiv din regimul belgian al transferabilității.

48 În plus, este adevărat că statul membru în cauză, prin organizarea impozitării pentru achizițiile de bunuri imobile rezidențiale pe teritoriul său, acționează în conformitate cu principiul teritorialității consacrat de dreptul fiscal internațional și recunoscut de dreptul Uniunii (a se vedea în special Hotărârea Futura Participations și Singer, citată anterior, punctul 22). Totuși, competențele recunoscute de statele membre în temeiul principiului teritorialității trebuie să fie exercitate cu respectarea principiilor dreptului Uniunii.

49 Or, potrivit articolului 58 alineatul (1) litera (a) CE, articolul 56 CE nu aduce atingere dreptului statelor membre „de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește […] locul unde capitalurile lor au fost investite”. Totuși, această derogare este ea însăși limitată de articolul 58 alineatul (3) CE, care prevede că măsurile și procedurile menționate la alineatul (1) din acest articol „nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor și plăților, astfel cum este aceasta definită la articolul 56” (Hotărârea

din 7 septembrie 2004, Manninen, C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 28, și Hotărârea Comisia/Austria, citată anterior, punctul 28).

50 Astfel, a admite că un stat membru poate să aplice în mod liber un tratament diferit numai în funcție de locul primei reședințe principale ar lipsi de conținut normele privind libera circulație a capitalurilor (a se vedea în acest sens, referitor la libertatea de stabilire, Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța, 270/83, Rec., p. 273, punctul 18, Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții, C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727, punctul 42, și Hotărârea din 27 noiembrie 2008, Papillon, C-418/07, Rep., p. I-8947, punctul 26).

51 În această privință, trebuie amintit de la început că, potrivit jurisprudenței Curții, pentru ca o reglementare fiscală națională precum cea în discuție în acțiunea principală, care operează o distincție între deductibilitatea taxei de înscriere plătite în Regiunea flamandă și cea plătită în alt stat membru, să poată fi considerată compatibilă cu dispozițiile tratatului referitoare la libera circulație a capitalurilor, trebuie ca diferența de tratament să privească situații care nu sunt comparabile în mod obiectiv sau ca aceasta să fie justificată de un motiv imperativ de interes general (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen, C-35/98, Rep., p. I-4071, punctul 43, și Hotărârile citate anterior Manninen, punctul 29, și Comisia/Austria, punctul 29).

52 În acest context, Regatul Belgiei susține că situațiile nu sunt comparabile.

53 Astfel cum s-a arătat la punctele 23 și 24 din prezenta hotărâre, acest stat membru susține în mod special că toate persoanele care cumpără pentru prima dată un bun imobil situat în Regiunea flamandă sunt tratate în mod similar, întrucât datorează o taxă de înscriere în valoare de 10 % din valoarea de piață a bunului imobil achiziționat. În schimb, situația acestor persoane nu ar fi comparabilă cu cea a persoanelor care au cumpărat anterior în această regiune un bun imobil care urmează să fie reședința

lor principală, întrucât acestea din urmă au achitat deja taxa de înscriere în această regiune la achiziționarea reședinței lor principale anterioare.

54 Această argumentare nu poate fi însă admisă.

55 Astfel, este adevărat că potrivit jurisprudenței Curții, în materia impozitelor directe, situația rezidenților și aceea a nerezidenților într-un stat nu sunt, ca regulă generală, comparabile, în măsura în care venitul obținut pe teritoriul unui stat de un nerezident nu constituie, cel mai adesea, decât o parte din venitul său global, centralizat la locul reședinței sale, iar capacitatea contributivă personală a nerezidentului, rezultând din luarea în considerare a ansamblului veniturilor sale și a situației sale personale și familiale, se poate aprecia cu cea mai mare ușurință în locul unde acesta are centrul intereselor sale personale și patrimoniale, care corespunde în general reședinței sale obișnuite (Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctele 31 și 32, Hotărârea din 16 mai 2000, Zurstrassen, C-87/99, Rec., p. I-3337, punctul 21, și Hotărârea Wallentin, citată anterior, punctul 15).

56 Pentru acest motiv, astfel cum subliniază Regatul Belgiei, în general, neacordarea de către un stat membru unui nerezident a unor avantaje fiscale pe care le acordă unui rezident nu este discriminatorie, având în vedere diferențele obiective dintre situația rezidenților și cea a nerezidenților atât din punctul de vedere al sursei de venit, cât și din punctul de vedere al capacității contributive personale sau al situației personale și familiale (a se vedea Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctul 34, Hotărârea din 12 iunie 2003, Gerritse, C-234/01, Rec., p. I-5933, punctul 44, și Hotărârea Wallentin, citată anterior, punctul 16).

57 Totuși, trebuie să se sublinieze că aceste principii au fost dezvoltate de Curte în cadrul unei jurisprudențe referitoare la impozitul pe venit, domeniu în care diferențele obiective dintre persoanele impozabile, cum ar fi sursa de venit, capacitatea contributivă personală sau situația personală și familială pot avea o influență asupra impozitării contribuabilului și în general sunt luate în considerare de legiuitor.

58 Or, această situație nu se regăsește în cazul taxei de înscriere în litigiu, care este stabilită în funcție de prețul de vânzare al bunurilor imobile. De altfel, Regatul Belgiei nu a susținut și nu reiese din niciun element al dosarului că reglementarea în cauză ține seama efectiv de vreuna dintre aceste diferențe obiective pentru plata acestei taxe.

59 În aceste condiții, în ceea ce privește taxa de înscriere în litigiu, singura diferență între situația nerezidenților în Belgia, inclusiv a resortisanților belgieni care și-au exercitat dreptul de liberă circulație în Uniune, și cea a rezidenților în Regiunea flamandă, resortisanți belgieni sau din alt stat membru, care achiziționează o nouă reședință principală în această regiune, privește locul reședinței lor principale anterioare. Astfel, în aceste două situații, respectivele persoane au cumpărat un bun imobil în Regiunea flamandă pentru a se stabili aici și, cu ocazia achiziționării reședinței lor principale anterioare, unii au plătit un impozit de aceeași natură ca taxa de înscriere în statul în care era situată această reședință, în timp ce ceilalți au plătit această taxă în regiunea în discuție.

60 Trebuie să se considere, așadar, astfel cum subliniază Comisia, că situațiile descrise la punctul anterior sunt obiectiv comparabile.

61 În scopul stabilirii existenței unei discriminări, caracterul comparabil al unei situații comunitare cu o situație strict internă trebuie să fie analizat ținând cont de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2007, Oy AA, C-231/05, Rep., p I-6373, punctul 38, și Hotărârea Papillon, citată anterior, punctul 27).

62 În această privință, Regatul Belgiei precizează în memoriul său în apărare că decretul adoptat la 1 februarie 2002 de Regiunea flamandă, care a adus mai multe modificări versiunii anterioare a Wb. Reg., ar viza în principal trei obiective.

63 În primul rând, acest ordin ar tinde să sporească mobilitatea în muncă și să reducă traficul rutier în beneficiul mediului. În acest context, regimul transferabilității ar încuraja în special mutarea într-o locuință mai potrivită. În al doilea rând, acest regim ar promova mai curând renovarea imobilelor și a locuințelor decât construcțiile noi. În al treilea rând, reducerea taxelor de înscriere ar permite moderarea chiriilor, majorând, printre altele, profitul brut al proprietarilor locatori.

64 În această privință, presupunând chiar că reglementarea în litigiu ar putea ajuta efectiv la atingerea acestor obiective, trebuie să se constate că Regatul Belgiei nu a arătat modul în care excluderea persoanelor care și-au vândut reședința principală într-un alt stat membru decât Belgia de la acordarea regimului transferabilității ar permite realizarea la un nivel superior a obiectivelor menționate.

65 Astfel, după cum Comisia precizează în mod întemeiat, discriminarea operată de această reglementare, mai precis excluderea unei anumite categorii de cumpărători de bunuri imobiliare situate în Regiunea flamandă de la acordarea transferabilității, nu contribuie la realizarea obiectivelor menționate, având în vedere că rezidenții statelor membre care locuiesc în apropiere de Regiunea flamandă și care desfășoară o activitate economică în această regiune în calitate de salariat sau de lucrător independent ar putea fi incitați de regimul în cauză să își transfere reședința principală în regiunea menționată și să beneficieze astfel de avantajele expuse la punctul 63 din prezenta hotărâre.

66 În consecință, argumentul invocat de Regatul Belgiei și întemeiat pe inexistența caracterului comparabil al situației contribuabililor interni cu cea a contribuabililor proveniți dintr-un alt stat membru nu poate fi admis.

67 Având în vedere aprecierile precedente, trebuie să se constate că, în măsura în care defavorizează pe plan fiscal situațiile reglementate de dreptul Uniunii în raport cu situațiile interne, articolul 61/3 din Wb. Reg. constituie o restricție interzisă de articolul 56 alineatul (1) CE.

68 În sfârșit, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, o astfel de restricție nu poate fi acceptată decât dacă este justificată de motive imperative de interes general. În plus, într-o asemenea ipoteză, trebuie ca restricția să fie de natură să asigure realizarea obiectivului în cauză și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv (Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 35, precum și Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rep., p. I-2107, punctul 64).

69 În acest context, Regatul Belgiei, susținut de guvernul maghiar, arată că restricția privind libera circulație a capitalurilor rezultată din articolul 61/3 din Wb. Reg. ar fi justificat de necesitatea de a apăra coerența regimului său fiscal.

70 Astfel, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal poate justifica o reglementare de natură să restrângă libertățile fundamentale (Hotărârea Bachmann, citată anterior, punctul 21, Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Comisia/Belgia, citată anterior, punctul 14, Hotărârea Manninen, citată anterior, punctul 42, și Hotărârea din 23 octombrie 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Rep., p. I-8061, punctul 43).

71 Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante, pentru ca un argument întemeiat pe o asemenea justificare să poată fi admis, trebuie stabilită existența unei legături directe între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată (a se vedea în special Hotărârea Verkooijen, citată anterior, punctul 57, Hotărârea din 18 septembrie 2003, Bosal, C-168/01, Rec., p. I-9409, punctul 29, și Hotărârea Manninen, citată anterior, punctul 42 și jurisprudența citată).

72 În această privință, trebuie să se sublinieze că, astfel cum arată Regatul Belgiei, în temeiul regimului stabilit prin articolul 61/3 din Wb. Reg., taxa de înscriere plătită la achiziționarea unei locuințe cu destinația de reședință principală în Regiunea flamandă poate fi dedusă în anumite condiții, în limita maximă de 12 500 de euro din taxa de înscriere datorată la achiziționarea unei noi reședințe principale în această regiune.

73 Or, trebuie să se sublinieze că, întrucât Regatul Belgiei nu are niciun drept de impunere cu privire la tranzacția de vânzare-cumpărare efectuată anterior într-un alt stat membru de persoanele care decid să își stabilească noua reședință principală în Regiunea flamandă, configurația acestui avantaj fiscal reflectă o logică simetrică (a se vedea, prin analogie, Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, citată anterior, punctul 42).

74 Astfel, în cazul în care aceste persoane ar beneficia de regimul transferabilității la achiziționarea unui bun imobil în Regiunea flamandă, ar beneficia necuvenit de un regim de impozitare la care nu ar fi fost supusă și achiziția lor imobiliară anterioară, în afara Belgiei.

75 Rezultă de aici că în cadrul acestui regim există o legătură între avantajul fiscal și prelevarea inițială. Astfel, este vorba, pe de o parte, despre același contribuabil care a achitat deja taxa în discuție și care are dreptul la deducere, iar pe de altă parte, despre un avantaj acordat în cadrul aceleiași impozitări.

76 În acest context, trebuie amintit că aceste două condiții, respectiv același contribuabil și aceeași impozitare, au fost considerate suficiente de Curte pentru a stabili existența unei astfel de legături (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Verkooijen, punctul 58, Bosal, punctele 29 și 30, și Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, punctul 42). În plus, trebuie să se sublinieze că Comisia nu neagă și chiar a recunoscut în replica formulată că avantajul fiscal în cauză este acordat aceluiași contribuabil și în cadrul aceluiași impozit.

77 Având în vedere aprecierile anterioare, trebuie să se constate că restricția rezultată din articolul 61/3 din Wb. Reg. este justificată de necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal.

78 Totuși, pentru justificarea restricției în acest temei, ea trebuie să fie, în plus, adecvată și proporțională față de obiectivul urmărit, astfel cum s-a amintit la punctul 68 din prezenta hotărâre.

79 În această privință, trebuie să se sublinieze de la început că în memoriile lor nici Comisia, nici Regatul Belgiei nu și-au precizat poziția cu privire la caracterul proporționat al regimului în cauză.

80 Trebuie să se sublinieze că, în lumina jurisprudenței Curții, restricția în cauză este adecvată pentru atingerea acestui obiectiv, întrucât se aplică în mod perfect simetric, putând fi dedusă numai taxa de înscriere plătită anterior în cadrul regimului fiscal belgian (a se vedea în acest sens Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, citată anterior, punctul 44).

81 Pe de altă parte, din jurisprudența Curții reiese de asemenea că această restricție este proporțională cu obiectivul vizat, în timp ce dispoziția în cauză limitează la maximum 12 500 de euro cuantumul deducerii acordate din taxa de înscriere datorată de persoana care cumpără o nouă reședință în Regiunea flamandă (a se vedea în acest sens Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, citată anterior, punctul 45). Astfel, prevăzând o asemenea limitare, regimul în litigiu își menține caracterul de avantaj fiscal și nu este asimilat unei scutiri disimulate.

82 Rezultă că restricția privind libera circulație a capitalurilor se justifică prin motive legate de apărarea coerenței regimului fiscal.

83 În ceea ce privește încălcarea de către regimul în litigiu a articolului 40 din Acordul privind SEE invocată de Comisie, trebuie să se sublinieze că, în măsura în care prevederile acestui articol au aceeași valoare juridică precum dispozițiile identice, în esență, ale articolului 56 CE (a se vedea Hotărârea din 11 iunie 2009, Comisia/Țările de Jos, C-521/07, Rep., p. I-4873, punctul 33, și Hotărârea din 28 octombrie 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Rep., p. I-10659, punctul 22), ansamblul considerațiilor de mai sus sunt aplicabile, în circumstanțe precum cele din prezenta acțiune, *mutatis mutandis* articolului 40 menționat.

84 În consecință, motivul întemeiat pe încălcarea liberei circulații a capitalurilor este nefondat. Prin urmare, acțiunea Comisiei trebuie respinsă ca fiind nefondată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

85 Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Regatul Belgiei a solicitat obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată și aceasta din urmă a căzut în pretenții, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară și hotărăște:

1) Respinge acțiunea.

2) Obligă Comisia Europeană la plata cheltuielilor de judecată.

Semnături