Downloaded via the EU tax law app / web

Affaire C-250/08

Commission européenne

contre

Royaume de Belgique

«Manquement d'État — Libre circulation des personnes — Achat d'un bien immeuble destiné à être une nouvelle résidence principale — Calcul d'un avantage fiscal — Droits d'enregistrement — Cohérence du régime fiscal»

Sommaire de l'arrêt

Libre circulation des capitaux — Restrictions — Législation fiscale — Taxe sur les mutations de biens immobiliers

(Art. 56 CE; accord EEE, art. 40)

Ne manque pas aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 18 CE, 43 CE et 56 CE, ainsi que des articles 31 et 40 de l'accord sur l'Espace économique européen (EEE), un État membre qui maintient en vigueur une législation selon laquelle, pour le calcul d'un avantage fiscal lors de l'achat d'un bien immeuble destiné à être une nouvelle résidence principale, le montant des droits d'enregistrement payés lors de l'achat d'une résidence principale précédente est seulement pris en considération lorsque celle-ci était située dans une région particulière de cet État et non pas lorsque celle-ci était située dans un autre État membre ou un État membre de l'Association européenne de libre-échange.

Certes, une telle réglementation constitue une restriction au sens de l'article 56 CE dès lors que, en excluant du bénéfice de l'avantage fiscal les ressortissants des États membres autres que l'État membre concerné qui déplacent le lieu de leur résidence principale d'un autre État membre vers le territoire d'une région de l'État membre concerné et utilisent les fonds obtenus à l'occasion de la vente de leur précédente résidence principale pour financer l'acquisition de leur nouveau bien immobilier situé dans ladite région, il ne peut pas être exclu que la non-déductibilité des droits d'enregistrement payés dans un autre État membre puisse, dans certains cas, dissuader les personnes exerçant leur droit à la libre circulation de procéder à l'achat d'un bien immobilier dans la région concernée.

En particulier, la différence de traitement ainsi instaurée concerne des situations objectivement comparables dès lors que, au regard des droits d'enregistrement litigieux, la seule différence entre la situation des non-résidents, y inclus les ressortissants nationaux ayant fait usage de leur droit de libre circulation dans l'Union, et celle des résidents dans la région concernée, ressortissants nationaux ou d'un autre État membre, acquérant une nouvelle résidence principale dans cette région, tient au lieu de leur résidence principale antérieure. En effet, dans ces deux situations, ces personnes auront acheté un bien immobilier dans la région concernée pour s'y établir et, à l'occasion de l'achat de leur résidence principale antérieure, les uns auront payé un impôt de même nature que les droits d'enregistrement dans l'État dans lequel cette résidence était située, alors que les autres auront versé lesdits droits dans la région en cause.

Toutefois, cette restriction à la libre circulation des capitaux est justifiée par des raisons tenant à la

sauvegarde de la cohérence du régime fiscal. En effet, dès lors que l'État membre concerné ne dispose d'aucun droit d'imposition sur l'opération d'achat qui a été effectuée précédemment dans un autre État membre par les personnes qui décident d'établir leur nouvelle résidence principale dans la région en cause, la configuration de l'avantage fiscal précité reflète une logique symétrique. Si ces personnes venaient à bénéficier du régime de l'emportabilité lors de l'acquisition d'un bien immobilier dans la région concernée, ils tireraient indûment avantage d'un régime d'imposition auquel leur précédente acquisition immobilière, en dehors de l'État membre en cause, n'aurait pas été soumise. Il en découle que, dans un tel régime, il existe un lien entre l'avantage fiscal et le prélèvement initial. En effet, d'une part, il s'agit d'un même contribuable qui a déjà acquitté les droits en cause et qui est éligible à la déduction et, d'autre part, d'un avantage accordé dans le cadre d'une même imposition.

En outre, la restriction en cause est appropriée pour atteindre un tel objectif en tant qu'elle opère de manière parfaitement symétrique, seuls les droits d'enregistrement antérieurement payés dans le cadre du régime fiscal national pouvant être déduits. De même, ladite restriction est tout à fait proportionnée à l'objectif visé, dès lors que la réglementation en cause limite à un maximum précis le montant de la déduction octroyée sur les droits d'enregistrement dont est redevable la personne qui achète une nouvelle résidence principale dans la région concernée. En effet, en prévoyant une telle limitation, le régime litigieux conserve son caractère d'avantage fiscal et ne s'apparente pas à une exonération déguisée.

Dans la mesure où les stipulations de l'article 40 de l'accord EEE revêtent la même portée juridique que les dispositions, identiques en substance, de l'article 56 CE, l'ensemble des considérations qui précèdent est transposable mutatis mutandis audit article 40.

(cf. points 42, 44-45, 59-60, 73-75, 80-83)

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

1er décembre 2011 (*)

«Manquement d'État – Libre circulation des personnes – Achat d'un bien immeuble destiné à être une nouvelle résidence principale – Calcul d'un avantage fiscal – Droits d'enregistrement – Cohérence du régime fiscal»

Dans l'affaire C?250/08,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 226 CE, introduit le 10 juin 2008,

Commission européenne, représentée par MM. P. van Nuffel, R. Lyal et W. Roels, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

Royaume de Belgique, représenté par Mme L. Van den Broeck, en qualité d'agent, assistée de

Me B. van de Walle de Ghelcke, advocaat,

partie défenderesse,

soutenu par:

République de Hongrie, représentée par Mmes R. Somssich et K. Borvölgyi ainsi que par M. M. Z. Fehér, en qualité d'agents,

partie intervenante,

LA COUR (première chambre),

composée de M. A. Tizzano (rapporteur), président de chambre, MM. M. Safjan, M. Ileši?, E. Levits et Mme M. Berger, juges,

avocat général: Mme E. Sharpston,

greffier: Mme M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 23 septembre 2010,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 21 juillet 2011,

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que, en ce que, dans la Région flamande, pour le calcul d'un avantage fiscal lors de l'achat d'un bien immeuble destiné à être une nouvelle résidence principale, le montant des droits d'enregistrement payés lors de l'achat d'une résidence principale précédente est seulement pris en considération lorsque celle-ci était située dans la Région flamande et non pas lorsque celle-ci était située dans un État membre autre que le Royaume de Belgique ou un État membre de l'Association européenne de libre-échange (AELE), le Royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 18 CE, 43 CE et 56 CE et des articles 31 et 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, ci-après l'«accord EEE»).

Le cadre juridique national

2 L'article 61/3 du code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten), tel que modifié par le décret adopté le 1er février 2002 par la Région flamande (ci après le «Wb.Reg.»), introduit dans la Région flamande le régime dit «de l'emportabilité» des droits d'enregistrement. Cet article dispose:

«En cas d'acquisition pure d'un immeuble affecté ou destiné à l'habitation par une personne physique en vue d'y établir sa résidence principale, sa part légale dans les droits dus conformément aux articles 44, 53, 2°, ou 57 sur l'acquisition de l'habitation affectée antérieurement à sa résidence principale ou du terrain à bâtir sur lequel cette habitation a été construite est imputée sur sa part légale dans les droits dus sur la nouvelle acquisition, à condition que la nouvelle acquisition ait obtenu date certaine dans les deux ans de la date de l'enregistrement du document ayant donné lieu à l'établissement du droit proportionnel soit sur la revente pure de l'habitation affectée antérieurement à sa résidence principale, soit sur le partage

de cette habitation, la personne physique ayant cédé tous ses droits.

Sont exclus de l’imputation conformément aux dispositions du présent article, les droits payés pour l’acquisition d’un immeuble qui n’est pas situé en Région flamande.

Sont également exclus de l’imputation les droits complémentaires dus sur une acquisition pour quelque raison que ce soit.

L’imputation conformément aux dispositions du présent article ne donne, en aucun cas, lieu à une restitution.

Lorsqu’une opération, telle que visée au premier alinéa, est précédée par une ou plusieurs opérations similaires et/ou par une ou plusieurs opérations telles que visées au premier alinéa de l’article 212 bis, les droits qui n’ont pas encore été imputés lors de ces opérations précédentes à la suite de l’application du troisième ou du cinquième alinéa du présent article et/ou les droits qui n’ont pas encore été restitués à la suite de l’application du troisième ou du cinquième alinéa de l’article 212 bis sont, le cas échéant, ajoutés à la part légale de la personne physique dans les droits dus conformément aux articles 44, 53, 2°, ou 57 sur l’avant-dernière acquisition, pour déterminer le montant imputable sur la dernière acquisition.

Le montant à imputer qui est obtenu en application du premier ou du quatrième alinéa ne peut en aucun cas dépasser 12 500 euros. Ce montant maximal à imputer est déterminé en proportion de la fraction que la personne physique obtient du bien nouvellement acquis.»

3 En outre, l’article 212 bis du Wb.Reg., applicable dans la Région flamande, prévoit, sous les mêmes conditions et, mutatis mutandis, dans des termes identiques, la restitution des droits d’enregistrement versés lors de la première acquisition d’un bien immobilier dans la Région flamande dans l’hypothèse où l’immeuble acheté antérieurement dans la Région flamande, et utilisé précédemment comme résidence principale, est vendu dans les deux ans, ou dans les cinq ans s’il s’agit d’un terrain à bâtir, de l’achat, dans cette même Région, d’une habitation destinée à devenir la nouvelle résidence principale.

La procédure précontentieuse

4 Considérant que l’article 61/3 du Wb.Reg. enfreignait les articles 18 CE, 43 CE et 56 CE ainsi que les articles 31 et 40 de l’accord EEE, la Commission a, le 23 décembre 2005, envoyé une lettre de mise en demeure au Royaume de Belgique, invitant cet État membre à lui présenter ses observations sur ces infractions.

5 Dans sa réponse du 22 mars 2006, le Royaume de Belgique a exposé les raisons pour lesquelles il estimait que le régime concerné ne constituait pas une infraction au traité CE ni à l’accord EEE.

6 Dans ces circonstances, la Commission a émis, le 13 juillet 2006, un avis motivé par lequel elle invitait le Royaume de Belgique à prendre les mesures nécessaires pour se conformer à cet avis dans un délai de deux mois à compter de la réception de celui-ci.

7 Le 13 septembre 2006, les autorités belges ont répondu à la Commission que le régime fiscal controversé ne constituait pas une infraction au traité. En tout état de cause, même si tel était le cas, ledit régime satisferait aux exigences posées par la Cour dans son arrêt du 28 janvier 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. p. I?249), quant aux conditions requises de déductibilité de l'impôt, de sorte qu'il serait admis par le droit de l'Union dans la mesure où il permettrait de sauvegarder la cohérence du système fiscal belge.

8 N'étant pas satisfaite de cette réponse, la Commission a introduit le présent recours.

9 Par ordonnance du président de la Cour du 10 décembre 2008, la République de Hongrie a été admise à intervenir au soutien des conclusions du Royaume de Belgique.

Sur le recours

Argumentation des parties

10 La Commission estime, en premier lieu, que la réglementation litigieuse est contraire à l'article 18 CE.

11 En effet, le droit pour un citoyen de l'Union de «séjourner» dans un État membre autre que son État d'origine comporterait le droit d'y établir sa résidence principale, ce qui impliquerait le droit d'acheter ou de construire celle-ci. Dès lors, en n'octroyant une diminution des droits d'enregistrement aux personnes qui acquièrent des biens immeubles situés dans la Région flamande que lorsqu'elles détenaient déjà une résidence principale dans cette même région, la Région flamande leur accorderait un avantage fiscal dont sont privées les personnes qui avaient précédemment acquis leur résidence principale dans un État membre autre que le Royaume de Belgique. Cette discrimination interviendrait sur un élément essentiel du droit à la mobilité intracommunautaire, à savoir l'achat d'un bien immeuble.

12 En deuxième lieu, cette réglementation violerait l'article 43 CE, relatif au droit d'établissement, ainsi que l'article 31 de l'accord EEE.

13 La liberté d'établissement comprenant également, selon l'article 44, paragraphe 2, sous e), CE, le droit d'acquérir des biens immeubles situés sur le territoire d'un autre État membre, la réglementation de la Région flamande relative aux droits d'enregistrement opérerait une distinction entre les ressortissants communautaires qui déplacent le lieu du siège de leur activité économique, selon que le déplacement s'effectue dans la Région flamande ou à partir d'un État membre autre que le Royaume de Belgique vers cette région. Cette discrimination concernerait, notamment, les activités «non salariées» en raison du fait que le lieu d'établissement de celles-ci coïnciderait souvent avec celui de la résidence principale du travailleur indépendant.

14 L'article 31 de l'accord EEE accordant dans des termes identiques le droit d'établissement aux ressortissants d'un État membre de l'AELE, la réglementation litigieuse serait également contraire à cet article.

15 En troisième lieu, selon la Commission, ladite réglementation est contraire à l'article 56 CE, dans la mesure où celui-ci interdit toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre États membres, y compris les opérations par lesquelles des non-résidents effectuent des investissements immobiliers, ainsi qu'il ressortirait de la nomenclature des mouvements de capitaux figurant à l'annexe 1 de la directive 88/361/CEE du Conseil, du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article [56 CE] (JO L 178, p. 5). Il en irait de même pour l'article 40 de l'accord EEE, celui-ci correspondant en substance à l'article 56 CE.

16 Enfin, la réglementation litigieuse opérerait un traitement inégal de situations objectivement comparables. La Commission est d'avis que les situations sont objectivement comparables en l'espèce, puisque, dans tous les cas, sont en cause des personnes qui déplacent le lieu de leur résidence principale dans l'Union européenne et dans l'Espace économique européen (EEE). Il n'y aurait pas lieu de distinguer selon que le déplacement est cantonné dans la Région flamande ou s'effectue d'un État membre autre que le Royaume de Belgique vers cette Région. Si, dans ces deux cas, des droits d'enregistrement sont dus lors de l'achat de la nouvelle résidence principale, un avantage fiscal n'est octroyé par la réglementation flamande qu'aux personnes qui disposaient préalablement d'une résidence principale dans ladite Région.

17 En outre, selon la Commission, la discrimination n'est pas justifiée pour des raisons d'intérêt général.

18 En ce qui concerne les raisons tenant à la cohérence fiscale, avancées par le Royaume de Belgique, la Commission estime que cet État membre ne saurait invoquer les arrêts Bachmann, précité (point 21), et du 28 janvier 1992, Commission/Belgique (C?300/90, Rec. p. I?305, point 14), par lesquels la Cour a admis la nécessité de préserver la cohérence du régime fiscal comme cause de justification à la violation de la libre circulation des personnes.

19 En effet, pour que cette justification puisse être acceptée, la jurisprudence de la Cour exigerait que soit établi un lien direct entre l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé (arrêt du 8 novembre 2007, Amurta, C?379/05, Rec. p. I?9569, point 46). Cette jurisprudence viserait à éviter qu'une même transaction soit taxée deux fois ou ne soit pas taxée. Or, en l'espèce, il n'y aurait aucun lien fiscal direct entre l'acquisition de la première résidence principale et les droits d'enregistrement correspondants et l'acquisition de la seconde ainsi que les droits d'enregistrement perçus à cette occasion.

20 Pour sa part, le Royaume de Belgique explique, à titre liminaire, que le régime en cause s'applique à toutes les personnes physiques, quelle que soit leur nationalité, et vise un triple objectif, à savoir, premièrement, l'augmentation de la mobilité liée au travail, la diminution proportionnelle de l'importance des navettes et des embouteillages, au bénéfice de l'environnement et de la santé publique, deuxièmement, la promotion de la rénovation d'immeubles et d'habitations, ainsi que, troisièmement, la modération des loyers.

21 Quant à la violation des articles 18 CE, 43 CE et 56 CE, le Royaume de Belgique expose que la réglementation flamande ne devrait être examinée qu'au regard de la libre circulation des capitaux, dès lors que, selon une jurisprudence constante, d'une part, l'acquisition d'un immeuble sur le territoire d'un État membre par un non-résident constituerait un mouvement de capitaux entre États membres (voir arrêts du 1er juin 1999, Konle, C-302/97, Rec. p. I?3099, point 22, et du 13 juillet 2000, Albore, C-423/98, Rec. p. I?5965, point 14), la restriction apportée à la liberté d'établissement n'étant donc qu'une conséquence directe de la restriction à la libre circulation des capitaux (arrêt du 11 novembre 1981, Casati, 203/80, Rec. p. 2595, point 8). Le Royaume de Belgique se réfère également aux arrêts du 4 juin 2002, Commission/Portugal (C-367/98, Rec. p. I-4731); Commission/France (C?483/99, Rec. p. I?4781), ainsi que Commission/Belgique

(C?503/99, Rec. p. I?4809), sur ce point.

22 D’autre part, dans la mesure où l’article 18 CE trouverait une expression spécifique dans les libertés fondamentales traditionnelles, il ne saurait être appliqué de façon autonome que dans les cas où le droit de l’Union s’applique, mais pour lesquels le traité n’aurait pas prévu de dispositions particulières. Le Royaume de Belgique invoque à cet égard les arrêts du 29 février 1996, Skanavi et Chryssanthakopoulos (C?193/94, Rec. p. I-929, point 22), ainsi que du 26 novembre 2002, Oteiza Olazabal (C-100/01, Rec. p. I-10981, point 56).

23 Quant au fond de l’affaire, le Royaume de Belgique invoque l’absence d’atteinte à la libre circulation de capitaux, principalement en raison du fait qu’il n’y aurait pas de discrimination entre des situations objectivement comparables. En effet, pour ce qui est de la première acquisition dans la Région flamande d’une habitation destinée à être la résidence principale, les situations similaires seraient traitées de façon similaire, tout acheteur acquérant pour la première fois une habitation destinée à être sa résidence principale dans la Région flamande étant redevable d’un droit d’enregistrement qui s’élève à 10 % de la valeur vénale du bien immobilier acquis.

24 En revanche, lors de la deuxième acquisition d’une habitation destinée à être la résidence principale, le traitement serait différent selon que la résidence principale antérieure était située sur le territoire de la Région flamande ou non. Cet État membre se fonde sur la jurisprudence de la Cour, et notamment les arrêts du 14 février 1995, Schumacker (C?279/93, Rec. p. I?225), ainsi que du 1er juillet 2004, Wallentin (C?169/03, Rec. p. I-6443), selon laquelle en matière d’impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents ne sont, en règle générale, pas comparables et que le fait pour un État membre de ne pas faire bénéficier un non-résident de certains avantages fiscaux qu’il accorde au résident n’est, généralement, pas discriminatoire.

25 Le Royaume de Belgique fait valoir également que le régime en cause est conforme au principe fiscal de territorialité, reconnu par le droit de l’Union dans les arrêts du 15 mai 1997, Futura Participations et Singer (C-250/95, Rec. p. I?2471), ainsi que du 12 décembre 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C?374/04, Rec. p. I-11673), en vertu duquel les systèmes fiscaux indépendants coexistent, sans hiérarchie entre eux. Cela provoquerait des disparités et des distorsions éventuelles qui ne seraient que la conséquence des différences entre les systèmes fiscaux et, de ce fait, ne relèveraient pas du champ d’application des dispositions du traité concernant la libre circulation, ainsi que la Cour l’aurait relevé dans l’arrêt du 12 juillet 2005, Schempp (C?403/03, Rec. p. I?6421, point 45).

26 Enfin, à titre subsidiaire, le Royaume de Belgique considère que le régime de l’emportabilité serait justifié par des motifs d’intérêt général, et notamment en vertu du principe de la cohérence du régime fiscal dégagé par la Cour dans l’arrêt Bachmann, précité (point 28), dans la mesure où il existerait un lien direct entre le premier achat d’une habitation destinée à être la résidence principale et la déduction accordée lors du deuxième achat d’une habitation de cette nature, lien qui ne se concrétiserait qu’au moment de la réalisation de ce dernier achat.

27 Dans son mémoire en intervention au soutien du Royaume de Belgique, le gouvernement hongrois partage l’argumentation de la partie défenderesse, notamment le fait que les situations ne seraient pas objectivement comparables et qu’il n’y aurait donc pas de discrimination au regard du droit de l’Union.

28 Ledit gouvernement évoque le respect du principe de territorialité en droit fiscal et est d’avis que la compétence fiscale des États membres est absolue en ce qui concerne les biens immeubles nationaux – y compris l’acquisition de ces biens –, mais n’existe pas dans le cas de l’acquisition de biens immeubles étrangers. Or, la compétence fiscale des États membres incluant non pas uniquement l’établissement de l’impôt, mais également l’octroi d’avantages fiscaux, les

États membres seraient en droit d’exclure les biens immeubles étrangers du bénéfice des avantages fiscaux. La limitation éventuelle des libertés fondamentales invoquée par la Commission serait la conséquence nécessaire de la répartition territoriale de la compétence fiscale des États membres. En tout état de cause, elle serait justifiée par le principe de la cohérence du régime fiscal.

Appréciation de la Cour

29 À titre liminaire, il convient de relever que le Royaume de Belgique estime qu’il n’y a pas lieu d’examiner la réglementation litigieuse à la lumière des articles 18 CE et 43 CE, et considère de ce fait que le manquement ne saurait être apprécié qu’au regard de la libre circulation des capitaux.

30 À cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence bien établie, l’article 18 CE ne saurait être appliqué de façon autonome que dans les cas où le droit de l’Union s’applique, mais pour lesquels le traité n’aurait pas prévu de dispositions particulières (voir, en ce sens, arrêts Skanavi et Chryssanthakopoulos, précité, point 22; Oteiza Olazabal, précité, point 26, ainsi que du 11 septembre 2007, Commission/Allemagne, C?318/05, Rec. p. I?6957, points 35 et 36).

31 En outre, il est également de jurisprudence constante que les mesures nationales susceptibles d’empêcher ou de limiter l’acquisition d’un bien immeuble situé dans un autre État membre peuvent être considérées comme constituant des restrictions aux mouvements de capitaux (voir arrêts du 22 janvier 2009, STEKO Industriemontage, C?377/07, Rec. p. I?299, point 24, ainsi que du 15 octobre 2009, Busley et Cibrian Fernandez, C?35/08, Rec. p. I-9807, point 21).

32 Eu égard à ces éléments, il convient donc d’examiner la réglementation en cause uniquement à la lumière de l’article 56 CE. En effet, d’une part, l’article 18 CE ne trouve pas à s’appliquer de façon autonome en l’espèce, les cas où l’achat d’une nouvelle résidence en Région flamande par une personne se déplaçant vers cette région belge depuis un autre État membre sans motivation économique étant couverts par la libre circulation des capitaux. D’autre part, en l’espèce, ainsi que le relève le Royaume de Belgique, l’éventuelle violation de l’article 43 CE serait la conséquence inéluctable de la violation à la libre circulation des capitaux.

33 Il y a lieu de rappeler d’emblée que, en vertu d’une jurisprudence constante, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit de l’Union (arrêts du 4 mars 2004, Commission/France, C?334/02, Rec. p. I?2229, point 21; du 20 janvier 2011, Commission/Grèce, C?155/09, non encore publié au Recueil, point 39, et du 16 juin 2011, Commission/Autriche, C?10/10, non encore publié au Recueil, point 23).

34 À cet égard, est sans pertinence le désaccord entre les parties quant à la qualification des droits d’enregistrement en cause en tant qu’impôts directs ou indirects, dès lors que, ainsi que le fait observer la Commission dans sa requête, en l’absence de toute mesure d’harmonisation concernant les droits d’enregistrement, les États membres doivent exercer leur compétence dans le respect du droit de l’Union. Cela implique que ces droits devraient être soumis à un examen similaire à celui effectué lors de l’examen de la compatibilité des impôts directs avec le droit de l’Union.

35 Dès lors, il convient d’examiner, d’abord, si, comme le fait valoir la Commission, l’article 61/3 du Wb.Reg., établissant le régime de l’emportabilité, constitue une restriction à la libre circulation des capitaux consacrée à l’article 56 CE ainsi qu’à l’article 40 de l’accord EEE, en ce qu’il exclut de l’avantage fiscal qu’il prévoit l’achat d’immeubles avec des capitaux en provenance d’un État membre autre que le Royaume de Belgique.

36 L’article 56, paragraphe 1, CE interdit toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les États tiers. Si le traité ne définit pas la notion de mouvements de capitaux, il est au demeurant constant que la directive 88/361, ensemble avec la nomenclature qui lui est annexée, a une valeur indicative pour définir cette notion (voir arrêt du 28 septembre 2006, Commission/Pays-Bas, C?282/04 et C?283/04, Rec. p. I?9141, point 19). En outre, les investissements immobiliers apparaissent, d’une part, sous la rubrique II, intitulée «Investissements immobiliers (non compris dans la catégorie I)», de l’annexe I de la directive 88/361. D’autre part, il découle dudit intitulé que cette sorte d’investissement est implicitement comprise dans la rubrique I, intitulée «Investissements directs», de cette même annexe.

37 En l’espèce, l’article 61/3 du Wb.Reg. prévoit, en cas d’achat d’un immeuble affecté ou destiné à l’habitation par une personne physique en vue d’y établir sa résidence principale, la déduction sur les droits d’enregistrement à payer pour cet immeuble des droits d’enregistrement payés pour la résidence antérieure vendue afin de financer la nouvelle acquisition, pourvu que cette nouvelle acquisition ait été effectuée dans les deux ans de la vente de l’ancien immeuble et que celui-ci se situait dans la Région flamande.

38 Ainsi que l’a reconnu le Royaume de Belgique, les bénéficiaires de cette déduction ne peuvent donc être que des personnes physiques ayant leur résidence principale dans la Région flamande, qui, dans les conditions posées à l’article 61/3 du Wb.Reg., achètent une nouvelle résidence principale sur le territoire de ladite Région.

39 Par conséquent, il y a lieu de relever que le régime de l’emportabilité exclut de la possibilité de bénéficier de la réduction des droits d’enregistrement qu’il prévoit les personnes achetant pour la première fois dans la Région flamande un bien immobilier destiné à être utilisé comme résidence principale et qui ont vendu leur résidence principale dans un autre État membre pour financer leur achat dans cette Région.

40 En effet, en application de la réglementation litigieuse, sont exclus du bénéfice de l’emportabilité des droits d’enregistrement, tout d’abord, les personnes qui déplacent le lieu de leur résidence principale du territoire d’une région belge autre que la Région flamande vers cette dernière Région.

41 Force est toutefois de rappeler que le droit de l’Union ne saurait être appliqué à une telle situation purement interne, où il n’aurait pas été question de l’exercice d’une liberté de circulation au sein de l’Union (voir, en ce sens, arrêt du 1er avril 2008, Gouvernement de la Communauté française et gouvernement wallon, C?212/06, Rec. p. I?1683, points 37 et 38).

42 La réglementation litigieuse exclut également du bénéfice de l’avantage fiscal les ressortissants d’États membres autres que le Royaume de Belgique qui déplacent le lieu de leur résidence principale d’un État membre autre que le Royaume de Belgique vers le territoire de la Région flamande et utilisent les fonds obtenus à l’occasion de la vente de leur précédente résidence principale pour financer l’acquisition de leur nouveau bien immobilier situé dans cette Région.

43 Par conséquent, ladite réglementation est susceptible de porter atteinte à des personnes exerçant leur liberté de circulation et doit donc être examinée à la lumière du droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêt Gouvernement de la Communauté française et gouvernement wallon, précité, point 42).

44 À cet égard, il est constant que, en excluant du bénéfice de la déduction fiscale des droits d'enregistrement en cause les personnes visées au point 42 du présent arrêt, le régime de l'emportabilité des droits d'enregistrement entraîne pour celles-ci une charge fiscale plus importante que pour celles bénéficiant de ladite déduction. Dès lors que les avantages fiscaux sont susceptibles d'influer sur l'attitude de la personne achetant une nouvelle résidence principale, il ne peut pas être exclu que la non-déductibilité des droits d'enregistrement payés dans un État membre autre que le Royaume de Belgique puisse, dans certains cas, dissuader les personnes exerçant leur droit à la libre circulation de procéder à l'achat d'un bien immobilier dans la Région flamande (voir, en ce sens, arrêts du 27 janvier 2009, Persche, C?318/07, Rec. p. I?359, point 38, et Commission/Autriche, précité, point 26).

45 Eu égard aux appréciations qui précèdent, il y a lieu de constater que l'article 61/3 du Wb.Reg. constitue une restriction aux mouvements de capitaux.

46 Il convient dès lors, ensuite, de déterminer s'il s'agit d'une restriction prohibée au sens de l'article 56, paragraphe 1, CE. En effet, selon le Royaume de Belgique, tel n'est pas le cas en l'espèce, car le régime en cause serait conforme au principe fiscal de territorialité et la restriction à la libre circulation des capitaux serait la conséquence des disparités entre les diverses réglementations nationales.

47 À cet égard, il importe de relever, à l'instar de la Commission, que la restriction en cause résulte non pas des disparités entre les législations nationales, mais du seul régime belge de l'emportabilité.

48 En outre, il est vrai que l'État membre en cause, en organisant l'imposition des achats de résidences sur son territoire, agit conformément au principe de territorialité consacré par le droit fiscal international et reconnu par le droit de l'Union (voir, notamment, arrêt Futura Participations et Singer, précité, point 22). Cependant, les compétences reconnues aux États membres en vertu du principe de territorialité doivent s'exercer dans le respect des principes du droit de l'Union.

49 Or, aux termes de l'article 58, paragraphe 1, sous a), CE, l'article 56 CE ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres «d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne […] le lieu où leurs capitaux sont investis». Cependant, cette dérogation est elle-même limitée par l'article 58, paragraphe 3, CE, qui prévoit que les dispositions nationales visées au paragraphe 1 de cet article «ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 56» (arrêts du 7 septembre 2004, Manninen, C?319/02, Rec. p. I?7477, point 28, et Commission/Autriche, précité, point 28).

50 En effet, admettre qu'un État membre puisse librement appliquer un traitement différent en fonction du seul lieu de la première résidence principale viderait les règles relatives à la libre circulation des capitaux de leur contenu (voir, en ce sens, par rapport à la liberté d'établissement, arrêts du 28 janvier 1986, Commission/France, 270/83, Rec. p. 273, point 18; du 8 mars 2001, Metallgesellschaft e.a., C-397/98 et C?410/98, Rec. p. I-1727, point 42, ainsi que du 27 novembre 2008, Papillon, C-418/07, Rec. p. I?8947, point 26).

51 À cet égard, il convient de rappeler d’emblée que, selon la jurisprudence de la Cour, pour qu’une réglementation fiscale nationale telle que celle en cause, qui opère une distinction entre la déductibilité des droits d’enregistrement payés dans la Région flamande et ceux payés dans un autre État membre, puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, il faut que la différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou qu’elle soit justifiée par une raison impérieuse d’intérêt général (voir, en ce sens, arrêts du 6 juin 2000, Verkooijen, C?35/98, Rec. p. I?4071, point 43; Manninen, précité, point 29, et Commission/Autriche, précité, point 29).

52 Dans ce contexte, le Royaume de Belgique invoque l’absence de comparabilité des situations.

53 Ainsi que cela a été exposé aux points 23 et 24 du présent arrêt, cet État membre fait notamment valoir que toutes les personnes achetant pour la première fois un bien immobilier situé dans la Région flamande sont traitées de manière similaire, en ce qu’elles sont redevables d’un droit d’enregistrement s’élevant à 10 % de la valeur vénale du bien acquis. En revanche, la situation de ces personnes ne serait pas comparable avec celle des personnes ayant acheté auparavant dans cette Région un bien immeuble destiné à être leur lieu de résidence principale, les secondes s’étant déjà acquittées, lors de l’achat de leur résidence principale antérieure, des droits d’enregistrement dans ladite Région.

54 Cette argumentation ne saurait toutefois être accueillie.

55 En effet, il est vrai que, selon la jurisprudence de la Cour, en matière d’impôts directs, la situation des résidents et celle des non-résidents dans un État ne sont, en règle générale, pas comparables dans la mesure où, d’une part, le revenu perçu sur le territoire d’un État par un non-résident ne constitue le plus souvent qu’une partie de son revenu global, centralisé au lieu de sa résidence, et que, d’autre part, la capacité contributive personnelle du non-résident, résultant de la prise en compte de l’ensemble de ses revenus et de sa situation personnelle et familiale, peut s’apprécier le plus aisément à l’endroit où il a le centre de ses intérêts personnels et patrimoniaux, ce qui correspond en général au lieu de sa résidence habituelle (arrêts Schumacker, précité, points 31 et 32; du 16 mai 2000, Zurstrassen, C-87/99, Rec. p. I?3337, point 21, ainsi que Wallentin, précité, point 15).

56 Aussi, et tel que le souligne le Royaume de Belgique, le fait pour un État membre de ne pas faire bénéficier un non?résident de certains avantages fiscaux qu’il accorde au résident n’est-il, en règle générale, pas discriminatoire, compte tenu des différences objectives entre la situation des résidents et celle des non?résidents tant du point de vue de la source des revenus que de la capacité contributive personnelle ou de la situation personnelle et familiale (voir arrêts Schumacker, précité, point 34; du 12 juin 2003, Gerritse, C?234/01, Rec. p. I-5933, point 44, et Wallentin, précité, point 16).

57 Toutefois, il importe de relever que ces principes ont été développés par la Cour dans le cadre d’une jurisprudence portant sur l’impôt sur le revenu, domaine dans lequel les différences objectives entre les assujettis, telles que la source des revenus, la capacité contributive personnelle ou la situation personnelle et familiale, peuvent avoir une influence sur l’imposition du contribuable et sont généralement prises en compte par le législateur.

58 Or, tel n’est pas le cas en ce qui concerne les droits d’enregistrement litigieux, lesquels sont établis par rapport au prix de vente des biens immeubles. Au demeurant, le Royaume de Belgique n’a pas allégué, et cela ne ressort d’aucun élément du dossier, que la réglementation en cause prend effectivement en compte l’une ou l’autre de ces différences objectives lors du versement

desdits droits.

59 Dans ces conditions, au regard des droits d’enregistrement litigieux, la seule différence entre la situation des non-résidents en Belgique, y inclus les ressortissants belges ayant fait usage de leur droit de libre circulation dans l’Union, et celle des résidents dans la Région flamande, ressortissants belges ou d’un autre État membre, acquérant une nouvelle résidence principale dans cette Région, tient au lieu de leur résidence principale antérieure. En effet, dans ces deux situations, ces personnes auront acheté un bien immobilier dans la Région flamande pour s’y établir et, à l’occasion de l’achat de leur résidence principale antérieure, les uns auront payé un impôt de même nature que les droits d’enregistrement dans l’État dans lequel cette résidence était située, alors que les autres auront versé lesdits droits dans la Région en cause.

60 Il y a donc lieu de considérer, tel que le relève la Commission, que les deux situations décrites au point précédent sont objectivement comparables.

61 Cela étant précisé, il convient de souligner que, aux fins d’établir l’existence d’une discrimination, la comparabilité des situations en cause doit être également examinée en tenant compte de l’objectif poursuivi par les dispositions nationales en cause (voir, en ce sens, arrêts du 18 juillet 2007, Oy AA, C-231/05, Rec. p. I-6373, point 38, ainsi que Papillon, précité, point 27).

62 À cet égard, le Royaume de Belgique indique dans son mémoire en défense que le décret adopté le 1er février 2002 par la Région flamande, qui a apporté plusieurs modifications au Wb.Reg. dans sa rédaction antérieure, viserait fondamentalement trois objectifs.

63 Premièrement, ce décret tendrait à augmenter la mobilité liée au travail et à diminuer le trafic routier au bénéfice de l’environnement. Dans ce contexte, le régime de l’emportabilité encouragerait notamment le déménagement vers une habitation mieux adaptée. Deuxièmement, ledit régime promouvrait la rénovation d’immeubles et d’habitations plutôt que la construction à neuf. Troisièmement, la diminution des droits d’enregistrement permettrait la modération des loyers en augmentant, notamment, le rendement brut pour les propriétaires bailleurs.

64 À cet égard, à supposer même que la réglementation litigieuse puisse effectivement aider à atteindre ces objectifs, force est de constater que le Royaume de Belgique n’a pas exposé en quoi l’exclusion du bénéfice du régime de l’emportabilité des personnes ayant vendu leur résidence principale dans un État membre autre que le Royaume de Belgique permettrait de mieux atteindre lesdits objectifs.

65 En effet, ainsi que l’indique à juste titre la Commission, la discrimination opérée par cette réglementation, c’est-à-dire l’exclusion pour un certain type d’acquéreurs de biens immobiliers situés dans la Région flamande du bénéfice de l’emportabilité, ne contribue pas à la réalisation des objectifs indiqués, dès lors que les résidents des États membres qui habitent à proximité de la Région flamande et qui exercent dans cette Région une activité économique en tant que salarié ou indépendant pourraient être incités par le régime en cause à transférer leur résidence principale vers ladite Région et bénéficier ainsi des avantages exposés au point 63 du présent arrêt.

66 Par conséquent, l’argument avancé par le Royaume de Belgique et tiré de la non-comparabilité de la situation des contribuables internes avec celle des contribuables en provenance d’un autre État membre ne saurait prospérer.

67 Eu égard aux appréciations qui précèdent, il y a lieu de constater que, en tant qu’il défavorise, sur le plan fiscal, les situations relevant du droit de l’Union par rapport aux situations internes, l’article 61/3 du Wb.Reg. constitue une restriction interdite par l’article 56, paragraphe 1,

CE.

68 Enfin, il convient de rappeler que, selon la jurisprudence de la Cour, une telle restriction ne saurait être admise que si elle se justifie par des raisons impérieuses d'intérêt général. Encore faudrait-il, dans une telle hypothèse, qu'elle soit propre à garantir la réalisation de l'objectif en cause et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif (arrêts du 13 décembre 2005, Marks & Spencer, C?446/03, Rec. p. I?10837, point 35, ainsi que du 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C?524/04, p. I-2107, point 64).

69 Dans ce contexte, le Royaume de Belgique, soutenu par le gouvernement hongrois, fait valoir que la restriction à la libre circulation des capitaux issue de l'article 61/3 du Wb.Reg. serait justifiée par la nécessité de sauvegarder la cohérence de son régime fiscal.

70 En effet, la Cour a déjà jugé que la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal peut justifier une réglementation de nature à restreindre les libertés fondamentales (arrêts Bachmann, précité, point 21; du 28 janvier 1992, Commission/Belgique, précité, point 14; Manninen, précité, point 42, et du 23 octobre 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C?157/07, Rec. p. I?8061, point 43).

71 Toutefois, selon une jurisprudence constante, pour qu'un argument fondé sur une telle justification puisse prospérer, il faut que soit établie l'existence d'un lien direct entre l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé (voir, notamment, arrêts Verkooijen, précité, point 57; du 18 septembre 2003, Bosal, C?168/01, Rec. p. I?9409, point 29, ainsi que Manninen, précité, point 42 et jurisprudence citée).

72 À cet égard, il y a lieu de relever que, ainsi que le fait valoir le Royaume de Belgique, en application du régime établi par l'article 61/3 du Wb.Reg., les droits d'enregistrement qui ont été payés lors de l'acquisition dans la Région flamande d'une habitation destinée à être la résidence principale peuvent, sous certaines conditions, être imputés, jusqu'à un maximum de 12 500 euros, sur les droits d'enregistrement dus lors de l'acquisition d'une nouvelle résidence principale dans cette Région.

73 Or, il convient de relever que, comme le Royaume de Belgique ne dispose d'aucun droit d'imposition sur l'opération d'achat qui a été effectuée précédemment dans un autre État membre par les personnes qui décident d'établir leur nouvelle résidence principale dans la Région flamande, la configuration de cet avantage fiscal reflète une logique symétrique (voir, par analogie, arrêt Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, précité, point 42).

74 En effet, si ces personnes venaient à bénéficier du régime de l'emportabilité lors de l'acquisition d'un bien immobilier dans la Région flamande, ils tireraient indûment avantage d'un régime d'imposition auquel leur précédente acquisition immobilière, en dehors de la Belgique, n'aurait pas été soumise.

75 Il en découle que, dans ledit régime, il existe un lien entre l'avantage fiscal et le prélèvement initial. En effet, d'une part, il s'agit d'un même contribuable qui a déjà acquitté les droits en cause et qui est éligible à la déduction et, d'autre part, d'un avantage accordé dans le cadre d'une même imposition.

76 Dans ce contexte, il convient de rappeler que ces deux conditions, en l'occurrence le même contribuable et la même imposition, ont été considérées suffisantes par la Cour afin d'établir l'existence d'un tel lien (voir, en ce sens, arrêts précités Verkooijen, point 58; Bosal, points 29 et 30, ainsi que Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, point 42). En outre, il importe de souligner que la Commission ne conteste pas, et a même admis dans sa réplique, que

l’avantage fiscal en cause est octroyé au même contribuable et dans le cadre du même impôt.

77 Eu égard aux appréciations qui précèdent, il y a lieu de constater que la restriction issue de l’article 61/3 du Wb.Reg. est justifiée par la nécessité de garantir la cohérence du régime fiscal.

78 Il n’en demeure pas moins que, pour que la restriction soit justifiée à ce titre, encore faut-il, ainsi qu’il a été rappelé au point 68 du présent arrêt, qu’elle soit appropriée et proportionnée au regard de l’objectif poursuivi.

79 À cet égard, il convient d’emblée de signaler que, dans ses écritures, ni la Commission ni le Royaume de Belgique n’ont pris position sur le caractère proportionné du régime en cause.

80 Il importe de relever que, à la lumière de la jurisprudence de la Cour, la restriction en cause est appropriée pour atteindre un tel objectif en tant qu’elle opère de manière parfaitement symétrique, seuls les droits d’enregistrement antérieurement payés dans le cadre du régime fiscal belge pouvant être déduits (voir, en ce sens, arrêt Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, précité, point 44).

81 Par ailleurs, il ressort également de la jurisprudence de la Cour que ladite restriction est tout à fait proportionnée à l’objectif visé, dès lors que la disposition en cause limite à un maximum de 12 500 euros le montant de la déduction octroyée sur les droits d’enregistrement dont est redevable la personne qui achète une nouvelle résidence principale dans la Région flamande (voir, en ce sens, arrêt Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, précité, point 45). En effet, en prévoyant une telle limitation, le régime litigieux conserve son caractère d’avantage fiscal et ne s’apparente pas à une exonération déguisée.

82 Il s’ensuit que la restriction à la libre circulation des capitaux est justifiée par des raisons tenant à la sauvegarde de la cohérence du régime fiscal.

83 En ce qui concerne l’atteinte portée par le régime litigieux à l’article 40 de l’accord EEE, invoquée par la Commission, il convient de relever que, dans la mesure où les stipulations dudit article revêtent la même portée juridique que les dispositions, identiques en substance, de l’article 56 CE (voir arrêts du 11 juin 2009, Commission/Pays-Bas, C?521/07, Rec. p. I?4873, point 33, et du 28 octobre 2010, Établissements Rimbaud, C?72/09, non encore publié au Recueil, point 22), l’ensemble des considérations qui précèdent est, dans des circonstances telles que celles du présent recours, transposable mutatis mutandis audit article 40.

84 Dans ces conditions, le grief tiré de la violation de la libre circulation des capitaux est non fondé. Par conséquent, il y a lieu de rejeter le recours de la Commission.

Sur les dépens

85 Aux termes de l’article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s’il est conclu en ce sens. Le Royaume de Belgique ayant conclu à la condamnation de la Commission et cette dernière ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) déclare et arrête:

1) **Le recours est rejeté.**

2) **La Commission européenne est condamnée aux dépens.**

Signatures

* Langue de procédure: le néerlandais.