Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL GERARD HOGAN
prezentate la 19 noiembrie 2020[1]

Cauza C-388/19

MK
împotriva
Autoridade Tributária e Aduaneira

[cerere de decizie preliminară formulată de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ), Portugalia]]

„Cerere de decizie preliminară – Articolele 63 și 65 TFUE – Libera circulație a capitalurilor – Criteriu care trebuie îndeplinit – Principiul nediscriminării – Legislație fiscală – Impozitarea câștigurilor din proprietăți imobiliare – Rezidenți și nerezidenți – Caracterul comparabil al situațiilor – Sarcină fiscală mai mare pentru nerezidenți – Noțiunea de egalitate de tratament – Posibilitate a nerezidenților de a opta pentru regimul aplicabil rezidenților”

I. Introducere

1. Cererea de decizie preliminară, care are ca obiect interpretarea articolelor 18, 63, 64 și 65 TFUE, a fost formulată în contextul unui litigiu de natură fiscală intervenit între reclamant, MK, și Autoridade Tributária e Aduaneira (Administrația Fiscală și Vamală, Portugalia). Acest litigiu privește o decizie de impunere emisă de autoritatea fiscală în legătură cu veniturile lui MK aferente anului 2017. Această trimitere ridică din nou problema a ce anume reprezintă o formă de impozitare discriminatorie între rezidenți și nerezidenți.

2. MK este rezident în Franța. Esența cererii pe care a formulat-o constă în faptul că a fost obligat să plătească o cotă mai mare a impozitului datorat pe câștigurile obținute din cedarea unui activ deținut în Portugalia, ca urmare a statutului său de nerezident în această țară. Prezenta cauză ridică, așadar, problema dacă, pentru a stabili existența unei discriminări – și, prin extensie, a unei restricții privind libera circulație a capitalurilor –, este necesar să se efectueze o examinare generală a tuturor consecințelor care iau naștere din aplicarea unui regim special de impozitare. Altfel spus, problema constă în a ști dacă, în acest scop, trebuie comparate toate opțiunile fiscale disponibile pentru persoanele rezidente în alt stat membru cu cele disponibile pentru rezidenții statului membru de impozitare sau, dimpotrivă, dacă această comparație trebuie să fie făcută în raport cu fiecare dintre aceste opțiuni analizate în mod izolat.

3. Înainte de a trece la analiza acestor aspecte, ar fi de preferat mai întâi să se precizeze dispozițiile relevante atât ale dreptului național, cât și ale dreptului Uniunii.

1 Limba originală: engleza.

II. Cadrul juridic

4. Articolul 10 alineatul 1 litera a) din Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Codul privind impozitul pe venitul persoanelor fizice, denumit în continuare „CIRS”) definește noțiunea de „câștiguri” după cum urmează:

„1. Constituie câștiguri beneficiile obținute care, fără a fi considerate venituri dintr-o activitate comercială sau profesională, din capitaluri sau din proprietăți imobiliare, rezultă din:

a) cesiunea cu titlu oneros a drepturilor reale asupra bunurilor imobile și afectarea tuturor bunurilor din patrimoniul privat activității comerciale sau profesionale exercitate în mod individual de către proprietarul acestora”.

5. Articolul 15 din CIRS, intitulat „Domeniul de aplicare”, prevede la alineatele 1 și 2:

„1. În cazul persoanelor rezidente pe teritoriul portughez, impozitul pe venitul personal este datorat pentru totalitatea veniturilor lor, inclusiv pentru cele obținute în străinătate.

2. În cazul nerezidenților, impozitul pe venitul personal este datorat numai pentru veniturile obținute pe teritoriul portughez.”

6. În sensul articolului 18 alineatul 1 litera h) din CIRS, următoarele venituri sunt considerate ca fiind obținute pe teritoriul portughez:

„h) veniturile obținute din proprietăți imobiliare situate pe acesta, inclusiv câștigurile care rezultă din înstrăinarea lor”.

7. La data faptelor din litigiul principal, alineatele 1 și 2 ale articolului 43 din CIRS, intitulat „Câștiguri”, astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 42/2016 din 28 decembrie 2016 (OE/2013), aveau următorul conținut:

„1. Suma veniturilor calificate drept câștiguri corespunde soldului ce rezultă din diferența dintre câștigurile și pierderile înregistrate în același an determinate în conformitate cu articolele ce urmează.

2. Soldul prevăzut la alineatul precedent, referitor la înstrăinările efectuate de rezidenți prevăzute la articolul 10 alineatul 1 literele a), c) și d), indiferent dacă este pozitiv sau negativ, este luat în considerare numai în limita a 50 % din valoarea sa.”

8. Articolul 68 alineatul 1 din CIRS prevede baremul de cote progresive al tranșelor de impozitare. În anul 2017 cotele de impozitare erau următoarele [2]:

Venit impozabil (în euro)	Cote (procent)	
	Normale (A)	Medii (B)
Până la 7 091	14,50	14,500
Între 7 091 și 20 261 inclusiv	28,50	23,600
Între 20 261 și 40 522 inclusiv	37	30,300
Între 40 522 și 80 640 inclusiv	45	37,613
Peste 80 640	48,00	–

9. În conformitate cu articolul 68a, se aplica o taxă suplimentară de solidaritate de 2,5 % venitului impozabil cuprins între 80 000 de euro și 250 000 de euro; peste această valoare, cota taxei de solidaritate era de 5 %.

10. În versiunea aplicabilă în litigiul principal, articolul 72 din CIRS prevedea:

„1. Sunt impozitate la cota autonomă de 28 %:

a) câștigurile prevăzute la articolul 10 alineatul 1 literele a) și d) obținute de persoane care nu sunt rezidente pe teritoriul portughez, cu condiția ca să nu provină din activități comerciale prestate într-un sediu permanent situat pe acest teritoriu;

[…]

9. Rezidenții unui alt stat membru al Uniunii Europene sau ai Spațiului Economic European (în acest din urmă caz, cu condiția existenței unui schimb de informații în materie fiscală) pot opta, în ceea ce privește veniturile cărora li se aplică alineatul 1 literele a) și b) și alineatul 2, ca aceste venituri să fie impozitate la cota care s-ar aplica în conformitate cu tabelul prevăzut la articolul 68 alineatul 1 în cazul în care veniturile ar fi obținute de persoane rezidente pe teritoriul portughez.

10. Pentru a stabili cota de impozitare menționată la alineatul precedent, se iau în considerare toate veniturile, inclusiv veniturile obținute în afara teritoriului portughez, în aceleași condiții care se aplică rezidenților.

[…]”

III. Situația de fapt din procedura principală și întrebarea preliminară

11. La 31 mai 2018, MK a depus la autoritatea fiscală portugheză o declarație fiscală pentru anul fiscal 2017 prin formularul 3 IRS (privind impozitul pe venitul persoanelor fizice). În această declarație, în plus față de unele venituri obținute din proprietatea imobiliară, MK a declarat valoarea câștigului obținut din revânzarea unui imobil situat în Portugalia. Pe rectoul declarației fiscale corespunzătoare,

2 Din informațiile furnizate de instanța de trimitere rezultă că noțiunea „cotă medie” (coloana B din tabel) se referă la valoarea venitului impozabil corespunzător limitei superioare a fiecărei tranșe de impozitare. Orice venit impozabil care depășește această limită va fi impozitat pe baza „cotei normale” (coloana A din tabel) a următoarei tranșe de impozitare.

în tabelul 8B, reclamantul a bifat caseta 4 (pentru „nerezident”), caseta 6 (pentru „rezident într-o țară a UE”) și caseta 7 (optând să fie supus regimului fiscal aplicabil nerezidenților) și a respins opțiunea care figura în caseta 9 (de a fi impozitat în conformitate cu cotele generale de impozitare prevăzute la articolul 68 din Codul privind impozitul pe venitul persoanelor fizice), precum și opțiunea care figura în caseta 10 (de a fi impozitat în conformitate cu legislația aplicabilă rezidenților).

12. La 5 iulie 2018, autoritatea fiscală a emis o decizie de impunere pentru suma de 24 654,22 euro, calculată prin aplicarea cotei de impozitare specifice de 28 %-100 % din câștigurile din proprietăți imobiliare. Prin urmare, autoritatea nu a aplicat reducerea de 50 % a bazei de impozitare care se aplică persoanelor impozabile rezidente.

13. La 30 noiembrie 2018, MK a contestat legalitatea respectivei decizii în fața instanței naționale susținând că aceasta se întemeia pe dispoziții legale discriminatorii față de resortisanții altor state membre ale Uniunii care nu au statutul de rezident fiscal în Portugalia. Așadar, MK a susținut că această legislație constituia o restricție privind libera circulație a capitalurilor în sensul articolului 63 alineatul (1) TFUE.

14. În această privință, instanța națională subliniază că, în Hotărârea din 11 octombrie 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), Curtea a considerat că legislația fiscală portugheză aplicabilă pentru anul fiscal 2003 constituia o restricție privind circulația capitalurilor, interzisă prin articolul 63 TFUE. În consecință, instanța de trimitere se întreabă dacă modificările aduse ulterior legislației menționate pun efectiv capăt restricției privind circulația capitalurilor care fusese identificată de Curte în respectiva cauză.

15. În aceste condiții, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ), Portugalia] a decis să suspende procedura și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile coroborate ale articolelor [18, 63, 64 și 65 TFUE] trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale, precum cea în discuție în prezenta cauză, [care a fost] modificat[ă] […] [în scopul] de a permit[e] ca câștigurile care rezultă din vânzarea de bunuri imobile situate într-un stat membru (Portugalia) de către un rezident al unui alt stat membru al Uniunii Europene (Franța) să nu fie supuse, cu caracter opțional, unei sarcini fiscale superioare celei care s-ar aplica pentru același tip de operațiune câștigurilor realizate de un rezident al statului în care se situează imobilele?”

IV. Analiză

16. În măsura în care întrebarea instanței de trimitere se referă la mai multe dispoziții ale tratatului, este mai întâi necesar să se stabilească care dintre aceste dispoziții sunt în fapt relevante.

A. Stabilirea dispozițiilor relevante ale tratatului

17. În cuprinsul întrebării sale, instanța națională face referire la articolele 18, 63, 64 și 65 TFUE. În temeiul articolului 63 alineatul (1) TFUE, sunt interzise orice restricții privind circulația capitalurilor între statele membre, precum și între statele membre și țările terțe.

18. În conformitate cu articolul 64 alineatul (1), articolul 63 nu aduce atingere aplicării, în raport cu țările terțe, a restricțiilor în vigoare la 31 decembrie 1993 în temeiul dreptului intern sau al dreptului Uniunii, adoptate cu privire la circulația capitalurilor având ca destinație țări terțe sau provenind din țări terțe, în cazul în care acestea implică în special investiții directe, inclusiv investițiile imobiliare.

19. La rândul său, articolul 65 alineatele (1) și (3) prevede în special că dispozițiile articolului 63 nu aduc atingere dreptului statelor membre de a aplica dispozițiile incidente ale legislațiilor lor fiscale care stabilesc o distincție între contribuabilii care nu se găsesc în aceeași situație în ceea ce privește reședința lor sau locul unde capitalurile lor au fost investite. Această cerință este în sine supusă efectului potrivit căruia aceste dispoziții legislative nu trebuie să constituie un mijloc de discriminare arbitrară sau o restricție deghizată privind libera circulație a capitalurilor și privind plățile, astfel cum aceste restricții sunt definite la articolul 63 TFUE.

20. În acest context, trebuie să se observe că, deși TFUE nu definește noțiunea de „circulație a capitalurilor”, potrivit unei jurisprudențe constante, Directiva 88/361/CEE a Consiliului pentru punerea în aplicare a articolului 67 din tratat (JO 1988, L 178, p. 5, Ediție specială, 10/vol. 1, p. 10), alături de nomenclatorul și de notele explicative anexate la aceasta, are o valoare indicativă în acest sens [3]. Potrivit notei explicative respective, circulația transfrontalieră a capitalurilor include în special „[a]chiziții de clădiri și terenuri și construcția de clădiri de către persoane particulare în scopul obținerii de profit sau pentru folosință personală”. În consecință, orice măsură națională referitoare la achiziția unui imobil situat într-un stat membru de către persoane fizice nerezidente, chiar și atunci când acesta nu a fost cumpărat în scopuri de investiție, trebuie să fie considerată ca intrând în domeniul de aplicare al articolelor 63-65 TFUE [4].

21. Aplicarea libertăților de circulație asociate pieței interne este supusă respectării a două condiții, care trebuie îndeplinite cumulativ. În primul rând, situația în discuție în litigiul principal nu trebuie să fie pur internă statului membru în cauză [5]. În al doilea rând, domeniul acoperit de măsura națională a cărei compatibilitate cu dreptul Uniunii a fost contestată nu trebuie să fi făcut încă obiectul unei armonizări complete [6]. În prezenta cauză nu există însă nicio îndoială că aceste două condiții sunt îndeplinite și că, prin urmare, se aplică articolele 63-65 TFUE.

22. Întrucât aceste dispoziții pun în aplicare principiul nediscriminării în domeniul liberei circulații a capitalurilor, nu este necesar să se examineze și în lumina articolului 18 TFUE situația avută în vedere de instanța națională în cererea sa de decizie preliminară. Acest articol, care prevede o interdicție generală a oricărei discriminări exercitate pe motiv de cetățenie sau naționalitate, nu are vocație de a se aplica în mod autonom decât în situațiile reglementate de dreptul Uniunii pentru care tratatul nu prevede norme speciale de interzicere a discriminării [7].

23. În consecință, măsurile fiscale naționale care fac obiectul trimiterii formulate de instanța națională trebuie să fie examinate doar în lumina principiului liberei circulații a capitalurilor.

B. Cu privire la întinderea examinării care trebuie efectuată

24. Ca aspect preliminar, trebuie remarcat faptul că problema ridicată nu se referă doar la situația reclamantului, ci, cu titlu mai general, la compatibilitatea cu dreptul Uniunii a unei dispoziții din legislația națională, astfel cum este descrisă de instanța națională. Având în vedere că întrebările adresate de instanța de trimitere se bucură de o prezumție de pertinență [8], considerăm că este necesar

3 A se vedea în acest sens Hotărârea din 23 februarie 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, punctul 39).

4 A se vedea în acest sens Hotărârea din 16 martie 1999, Trummer și Mayer (C-222/97, EU:C:1999:143, punctul 24).

5 A se vedea în acest sens Hotărârea din 15 noiembrie 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, punctul 47).

6 A se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 2014, Comisia/Germania (C-100/13, nepublicată, EU:C:2014:2293, punctul 62), și Hotărârea din 22 martie 2018, Jacob și Lassus (C-327/16 și C-421/16, EU:C:2018:210, punctul 72).

7 A se vedea în acest sens Hotărârea din 3 martie 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punctul 55).

8 A se vedea în acest sens Hotărârea din 29 iulie 2019, Vethanayagam și alții (C-680/17, EU:C:2019:627, punctul 36).

să se examineze regimul fiscal în cauză, iar nu situația specifică a reclamantului. În mod similar, întrucât problema ridicată nu privește situația persoanelor rezidente într-un stat terț – deși principiul liberei circulații a capitalurilor interzice și restricțiile între statele membre și țările terțe –, considerăm că nu este necesar să examinăm acest aspect.

25. În ipoteza în care Curtea ar aborda totuși situația persoanelor rezidente într-un stat terț, soluția la care a ajuns Curtea în Ordonanța din 6 septembrie 2018, Patrício Teixeira (C-184/18, nepublicată, EU:C:2018:694), la care s-au referit anumite părți din prezenta cauză, privind situația descrisă de instanța de trimitere în cererea sa poate fi considerată ca nefiind în mod necesar relevantă în speță.

26. Este cert că în respectiva cauză, care privea legislația portugheză în vigoare pentru anul fiscal 2007, Curtea a considerat în esență că:

– nu era necesar să se notifice cauza, întrucât răspunsul la întrebarea preliminară adresată nu lăsa loc niciunei îndoieli rezonabile și, prin urmare, în conformitate cu articolul 99 din Regulamentul de procedură, cauza se putea soluționa prin ordonanță motivată;

– aplicarea articolului 64 alineatul (1) TFUE putea fi exclusă întrucât această dispoziție exista deja în esență în versiunea originală a codului, în vigoare la 31 decembrie 1993 [9];

– în măsura în care din textul articolului 43 alineatul (2) din CIRS nu reieșea că această dispoziție făcea o distincție între contribuabilii nerezidenți în funcție de locul de reședință, trebuia să se considere că diferența de tratament privea în mod obiectiv situații comparabile [10].

27. Prin urmare, Curtea a concluzionat că „legislația națională a unui stat membru, precum cea în discuție în [litigiul principal], care supune câștigurile rezultate din vânzarea unui bun imobil situat în respectivul stat membru […] de către un rezident al unui stat terț unei sarcini fiscale superioare celei care s-ar aplica pentru același tip de operațiune câștigurilor realizate de către un rezident al respectivului stat membru constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, care, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, nu intră sub incidența excepției prevăzute la articolul 64 alineatul (1) TFUE și nu poate fi justificată pentru motivele prevăzute la articolul 65 alineatul (1) TFUE” [11].

28. Trebuie să se rețină însă faptul că, deoarece, în temeiul articolului 267 TFUE, Curtea nu are competența de a aplica o normă de drept al Uniunii unei anumite cauze și astfel de a califica o dispoziție de drept național prin raportare la o astfel de normă [12], răspunsurile la întrebările care îi sunt adresate se întemeiază în mod necesar pe premisa descrisă de instanța de trimitere și, prin urmare, pe prezentarea făcută de aceasta din urmă a legislației naționale aplicabile și nu sunt în mod necesar exprimate în lumina situației juridice care prevalează în respectivul stat membru, întrucât Curtea nu poate cunoaște decât indirect și parțial situația respectivă [13].

29. În cererea de decizie preliminară formulată în cauza Patrício Teixeira, instanța de trimitere a făcut referire doar la articolul 43 alineatul 2 din CIRS ca fiind dispoziția relevantă în vigoare la acel moment, care limitează baza de impozitare la 50 % din câștigurile obținute din vânzările de bunuri imobile de către contribuabilii rezidenți. Prin urmare, exclusiv prin raportarea la această dispoziție specifică, Curtea a ajuns la concluzia că legislația descrisă de instanța de trimitere drept legislația portugheză aplicabilă era contrară dreptului Uniunii.

9 Punctul 32.

10 Punctul 37.

11 Traducerea noastră.

12 A se vedea de exemplu Hotărârea din 26 mai 2005, António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, punctul 15).

13 A se vedea în acest sens Hotărârea din 22 noiembrie 2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank (C-625/17, EU:C:2018:939, punctul 41).

30. Dosarul prezentei cauze sugerează însă că articolul 43 alineatul 2 din CIRS s-ar putea să nu fie singura dispoziție legislativă relevantă care trebuie luată în considerare pentru a stabili dacă câștigurile rezultate din vânzarea de către un rezident al unui stat terț a unei proprietăți situate în respectivul stat membru au fost și sunt în continuare supuse unei sarcini fiscale superioare celei care s-ar aplica câștigurilor realizate de un rezident al acestui stat membru pentru același tip de operațiune. Într-adevăr, se pare că articolul 43 alineatul 2 din CIRS face parte dintr-un set de dispoziții care, analizate împreună, formează un regim unitar de impozitare a capitalului, aplicabil contribuabililor rezidenți. În temeiul acestor alte dispoziții, orice câștig realizat de o astfel de persoană este impozitat progresiv în raport cu anumite tranșe de venit. În esență, legislația fiscală portugheză prevede. Așadar. cumularea veniturilor înregistrate și a câștigurilor realizate în fiecare an fiscal. În schimb, articolul 72 alineatul 1 din CIRS prevede că un câștig realizat de o persoană rezidentă într-un stat terț este supus unei cote unice de impozitare.

31. Astfel, aceste dispoziții sugerează că aspectul dacă legislația portugheză instituie o anumită formă de impozitare discriminatorie în sensul articolelor 63, 64 și 65 TFUE depinde, în sine, nu atât de reducerea cu 50 % a bazei de impozitare prevăzute pentru rezidenți la articolul 43 alineatul 2 din CIRS, cât de diferența concretă de cotă efectivă de impozitare care ar putea conduce la un asemenea rezultat. Prin urmare, chestiunea se rezumă la aspectul dacă câștigurile obținute din proprietăți imobiliare realizate de nerezidenți au fost impozitate la o cotă unică mai mare decât cota marginală efectivă aplicată unor astfel de câștiguri realizate de rezidenți.

32. Prin urmare, dacă în cauza Patrício Teixeira instanța de trimitere ar fi stabilit regimul aplicabil nerezidenților în ansamblu, considerăm că este posibil ca Curtea să nu fi ajuns la concluzia că faptul că articolul 43 alineatul 2 din CIRS nu făcea nicio distincție între rezidenți și nerezidenți la 31 decembrie 1993 nu ar fi putut fi considerat suficient pentru a concluziona că nu exista nicio diferență obiectivă în situația celor două categorii de contribuabili în discuție în cauza menționată la data respectivă. Am sugera că în acest caz ar fi fost necesar ca Curtea să examineze în schimb dacă această diferență era de fapt rezultatul efectului combinat al acestei dispoziții împreună cu alte dispoziții care formează regimul fiscal aplicabil nerezidenților.

33. În aceste condiții, deși concluzia la care a ajuns Curtea în cauza Patrício Teixeira este evident întemeiată din perspectiva premisei expuse de instanța de trimitere în respectiva trimitere (și anume aceea că situația rezidenților și a nerezidenților diferă *doar* prin aceea că cei dintâi beneficiază de o reducere de 50 % a bazei lor de impozitare), trebuie totuși să se stabilească în continuare dacă această premisă corespunde efectiv în fapt situației juridice care prevala în Portugalia în anul fiscal 2007 (și în anii ulteriori). De asemenea, trebuie să se verifice dacă nu este adecvat să se ia în considerare și alte dispoziții, precum cele amintite în prezenta cauză [14]. Prin urmare, aceste elemente trebuie să fie examinate suplimentar, în special pentru a stabili dacă posibila aplicare a articolului 64 alineatul (1) TFUE ar putea fi exclusă.

34. În această privință, potrivit jurisprudenței Curții, revine însă exclusiv instanței naționale obligația de a stabili conținutul legislației existente la o dată stabilită printr-un act al Uniunii, Curtea având doar competența de a furniza îndrumări cu privire la interpretarea noțiunii Uniunii care constituie temeiul pentru aplicarea unui regim comunitar derogatoriu de la legislația națională „existentă” la o anumită dată [15].

14 În acest sens, am dori să subliniem că, pentru aplicarea articolului 64 TFUE, măsura trebuia să fi făcut parte din ordinea juridică a statului membru respectiv în mod neîntrerupt de la data de 31 decembrie 1993, nu în ceea ce privește detaliile acesteia, ci doar în ceea ce privește esența sa. A se vedea Hotărârea din 26 februarie 2019, X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe) (C-135/17, EU:C:2019:136, punctul 38).

15 A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 191).

C. Cu privire la existența unei restricții privind libera circulație a capitalurilor

1. Principii aplicabile

35. Pentru început, ar trebui reamintit că impozitarea directă intră în esență în competența statelor membre. Rămâne la latitudinea acestora să stabilească domeniul de aplicare al competenței lor fiscale, precum și principiile de bază ale sistemului lor fiscal. În stadiul actual al armonizării legislației fiscale naționale, statele membre sunt, așadar, libere să stabilească sistemul de taxare pe care îl consideră adecvat, inclusiv să prevadă, printre altele, un sistem de taxare progresivă sau un impozit forfetar [16]. În acest context, statele membre pot impune obligațiile declarative și administrative pe care le consideră necesare pentru a garanta o recuperare eficientă a impozitului [17].

36. Libertățile fundamentale legate de piața internă nu pot fi înțelese, așadar, în sensul că un stat membru este obligat să își alinieze normele fiscale în funcție de cele ale unui alt stat membru în scopul de a garanta eliminarea astfel a oricărei neconcordanțe rezultate din aplicarea respectivelor reglementări fiscale naționale [18]. Prin urmare, două state membre pot chiar să impoziteze aceeași operațiune în temeiul unui factor de legătură diferit [19]. Toate acestea înseamnă că libertățile de circulație – chiar dacă sunt importante – nu sunt destinate să soluționeze toate problemele de interoperabilitate existente între diferitele sisteme naționale de impozitare [20]. Aceste libertăți au ca scop numai garantarea faptului că statele membre nu își exercită competențele în mod discriminatoriu. Mai ales, nu este obligația Curții de a se pronunța cu privire la modul în care ar trebui să se prezinte sistemul fiscal al statelor membre.

37. Dar statele membre trebuie să își exercite competența fiscală într-un mod care este conform cu principiul liberei circulații. Acest lucru înseamnă că statele membre trebuie să se abțină de la adoptarea unor măsuri discriminatorii în detrimentul persoanelor care și-au exercitat dreptul la liberă circulație [21].

38. În alte domenii decât cel al impozitării, constituie o restricție a acestui drept la liberă circulație orice măsură națională care interzice, îngreunează sau face mai puțin atractivă exercitarea de către resortisanții Uniunii a libertății de circulație garantate de tratat, chiar dacă această măsură nu este, ca atare, aplicabilă *prima facie* [22].

16 A se vedea Hotărârea din 3 martie 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punctul 49). Dreptul Uniunii nu impune statelor membre să se consulte reciproc în scopul de a evita orice dublă impozitare a aceluiași câștig sau, invers, ca un singur câștig să nu fie deloc impozitat. A se vedea Hotărârea din 26 mai 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punctul 47).

17 A se vedea Hotărârea din 30 aprilie 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, punctul 37). În ceea ce privește sarcina administrativă, statele membre trebuie, desigur, să trateze rezidenții și nerezidenții în mod identic, dar numai în măsura în care aceștia sunt supuși aceluiași regim, întrucât altfel diferența de sarcină administrativă reprezintă doar o extindere a diferenței de regim și, prin urmare, nu trebuie să fie analizată în mod distinct. A se vedea Hotărârea din 14 aprilie 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punctul 25).

18 Hotărârea din 27 februarie 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, punctul 32).

19 Aspectele privind dubla impunere sunt în principiu prevăzute prin convenții bilaterale sau multilaterale.

20 Este adevărat că în Hotărârea din 9 februarie 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102, punctul 47), Curtea a considerat că „în lipsa unor măsuri de unificare sau de armonizare în dreptul Uniunii, libertatea statelor membre de a-și repartiza între ele exercitarea competențelor lor fiscale, în principal pentru a se evita cumularea unor avantaje fiscale, trebuie să se concilieze cu necesitatea de a le garanta contribuabililor din statele membre în cauză că, în mod global, întreaga lor situație personală și familială va fi luată în considerare în mod corespunzător, indiferent care ar fi modul în care statele membre în cauză și-au repartizat această obligație”. Cu toate acestea, în cuprinsul aceluiași punct, Curtea a subliniat că acest lucru se aplică inegalităților de tratament care nu rezultă din diferențele existente între legislațiile fiscale naționale. Următorul punct menționează și faptul că o persoană impozabilă trebuie să poată invoca situația sa personală și familială „în fiecare dintre statele membre în care se desfășoară activitatea și care acordă acest tip de avantaj fiscal”. Prin urmare, dacă statele membre nu sunt obligate să stabilească norme destinate să evite suprapunerea avantajelor sau dezavantajelor fiscale, atunci, în cazul în care acestea fac acest lucru, trebuie să aplice aceste norme atât rezidenților, cât și nerezidenților.

21 A se vedea de exemplu Hotărârea din 12 septembrie 2006, Cadbury Schweppes și Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punctul 40).

22 A se vedea de exemplu Hotărârea din 14 noiembrie 2018, Memoria și Dall'Antonia (C-342/17, EU:C:2018:906, punctul 48).

39. În materie fiscală însă, noțiunea „restricție” este aplicată într-un mod oarecum mai limitat. Într-adevăr, simplul fapt de a impune o taxă pentru o activitate sau pentru o operațiune face în mod necesar ca angajarea în respectiva operațiune să fie mai puțin atractivă. Prin urmare, pentru a nu aduce atingere capacității statelor membre de a percepe impozite [23], jurisprudența Curții de până în prezent sugerează că măsura națională în cauză trebuie *de asemenea* să dea naștere fie unei discriminări directe, fie unei discriminări indirecte pentru ca respectiva măsură să fie considerată o „restricție” în acest sens. În schimb, criteriul care trebuie aplicat pentru a stabili existența unei restricții în materie fiscală este deci identic cu cel care trebuie aplicat în alte materii decât cea a impozitării [24].

40. Necesitatea aplicării unui criteriu privind lipsa de discriminare – și, prin urmare, a examinării comparabilității celor două situații în scopul de a califica o măsură drept „restricție” în acest sens – trebuie să fie considerată ca fiind definitiv stabilită începând cu pronunțarea Hotărârii din 17 iulie 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087). În respectiva cauză, avocata generală Kokott a propus renunțarea la criteriul privind lipsa de discriminare și a impus în schimb aplicarea în materie fiscală a aceluiași criteriu aplicat în alte domenii [25]. Curtea nu a împărtășit însă concluziile sale în această privință [26]. În plus, în situația în care, la fel ca în prezenta cauză, este în discuție libera circulație a capitalurilor, necesitatea unei astfel de comparații decurge din textul articolului 65 TFUE.

41. Luând ca punct de plecare Hotărârea Nordea Bank Danmark, credem că ar trebui să examinăm dacă există o discriminare care echivalează cu o restricție privind libera circulație a capitalurilor în cazul articolului 63 TFUE.

42. Înainte de a trece mai departe, trebuie să ne oprim pentru a constata că există în esență două aspecte specifice în ceea ce privește chestiunea impozitării discriminatorii și, prin urmare, a restricțiilor privind libera circulație în domeniul impozitării. Primul aspect vizează modul în care trebuie înțeleasă noțiunea de discriminare în acest context.

43. O primă abordare sugerează că orice măsură care are ca obiect, în cazul discriminării directe, sau ca efect, în cazul discriminării indirecte, tratarea în mod diferit a unor situații comparabile sau, invers, tratarea în mod identic a unor situații diferite constituie discriminare [27].

44. Potrivit celei de a doua abordări, în cazul în care legislația interzice utilizarea unui anumit criteriu, există o discriminare directă atunci când o persoană este tratată mai puțin favorabil prin raportare la condițiile concrete ale unui asemenea criteriu. Dimpotrivă, există o discriminare indirectă atunci când o dispoziție sau un criteriu care pare neutru este totuși aplicat în practică într-un mod care plasează anumite persoane într-o poziție dezavantajoasă în comparație cu alte persoane prin raportare la un anumit criteriu interzis [28].

23 A se vedea de exemplu Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punctul 53), și Hotărârea din 26 mai 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punctul 47).

24 A se vedea de exemplu Hotărârea din 12 aprilie 1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, punctul 15), și Hotărârea din 19 noiembrie 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punctul 29).

25 Concluziile pronunțate de avocata generală Kokott în cauza Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, punctul 22).

26 Hotărârea din 17 iulie 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punctele 23 și 24). A se vedea și Concluziile prezentate de avocata generală Kokott în cauza Staatssecretaris van Financiën (C-87/13, EU:C:2014:2164). Pentru exemple mai recente de hotărâri ale Marii Camere care confirmă această abordare, a se vedea Hotărârea din 5 februarie 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punctul 41), Hotărârea din 3 martie 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punctul 54), sau Hotărârea din 3 martie 2020, Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, punctul 44).

27 A se vedea de exemplu Hotărârea din 13 martie 2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, punctul 45).

28 A se vedea de exemplu Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, punctul 17), și Hotărârea din 13 martie 2019, Gemeinsamer Betriebsrat EurothermenResort Bad Schallerbach (C-437/17, EU:C:2019:193, punctul 18).

45. Din punct de vedere istoric, cea de a doua abordare, care poate fi însă înțeleasă ca o punere în aplicare a celei dintâi, a prevalat în jurisprudența privind libertățile de circulație. Astfel, potrivit Curții, o discriminare directă are loc atunci când o măsură stabilește o diferență în funcție de naționalitate [29], în timp ce o discriminare indirectă are loc atunci când o măsură, deși este bazată pe un alt criteriu, precum cel al reședinței, conduce în fapt la același rezultat [30]. Se poate observa însă că, timp de aproximativ un deceniu deja, Curtea a recurs mai des la prima definiție a noțiunii de discriminare, lăsând deoparte orice referire la cetățenie sau naționalitate [31].

46. În opinia noastră, întrucât libertățile de circulație au ca scop crearea pieței unice fără privarea statelor membre de autonomia lor fiscală, cea de a doua abordare, bazată pe existența unui criteriu interzis, trebuie totuși să continue să fie folosită pentru a stabili dacă o măsură constituie o restricție sub forma unei măsuri fiscale discriminatorii [32].

47. În plus, prima abordare este în fapt echivalentă cu examinarea coerenței unei reglementări, având în vedere că, potrivit jurisprudenței Curții, analizarea caracterului comparabil trebuie să fie realizată ținând seama de obiectivul urmărit de impozitul în cauză [33]. Prin urmare, această abordare pare să fie relevantă atunci când, ca în cazul TVA-ului [34], se pune sub semnul întrebării neutralitatea respectivei măsuri, înțeleasă aici ca însemnând coerența acesteia cu obiectivele sale [35]. În ceea ce privește libertățile de circulație, nu coerența reglementării cu obiectivele sale trebuie examinată pentru a stabili existența unei discriminări [36], ci trebuie examinat mai degrabă aspectul dacă legiuitorul național a urmărit prin aceasta protejarea cetățenilor săi.

29 A se vedea de exemplu Hotărârea din 14 decembrie 2006, Denkavit Internationaal și Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punctul 19). Anumite hotărâri au sugerat că o măsură fiscală bazată pe locul de reședință reprezintă o discriminare directă. A se vedea de exemplu Hotărârea din 26 aprilie 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, punctul 17). Cu toate acestea, majoritatea hotărârilor consideră că această măsură reprezintă o discriminare indirectă. A se vedea de exemplu Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 29). În opinia noastră, această abordare trebuie să fie autorizată, în măsura în care Curtea examinează în mod sistematic, în cazul în care există diferențe de tratament bazate pe locul de reședință, aspectul dacă aceste diferențe pot fi justificate din motive imperative, în timp ce discriminarea directă poate fi justificată numai din motive expres prevăzute de tratat. A se vedea Concluziile prezentate de avocatul general Tizzano în cauza SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:437, punctul 55). În plus, noțiunea de „reședință fiscală” și, respectiv, noțiunea de „sediu social” sau „sediul societății”, care pot fi utilizate pentru a stabili naționalitatea unei societăți atunci când un stat aplică teoria sediului statutar, sunt diferite. O societate poate fi considerată rezidentă în scopuri fiscale într-un stat fără a avea naționalitatea respectivului stat în sensul dreptului societăților comerciale. A se vedea Hotărârea din 13 iulie 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, punctul 15).

30 A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 26), Hotărârea din 20 ianuarie 2011, Comisia/Grecia (C-155/09, EU:C:2011:22, punctul 46), Hotărârea din 19 noiembrie 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punctul 28), precum și Hotărârea din 18 iunie 2020, Comisia/Ungaria (Transparență asociativă) (C-78/18, EU:C:2020:476, punctul 62).

31 A se vedea Lenaerts, K., și Bernardeau, L., „L’encadrement communautaire de la fiscalité directe”, *Cahiers de droit européen*, vol. 1, Bruylant, 2007, p. 19-109, p. 36 și următoarele. Este adevărat că criteriul naționalității poate părea restrictiv, însă în practică acesta are doar efectul asimilării discriminării bazate pe reședință discriminării indirecte. În schimb, prima abordare, în măsura în care nu ține cont de un anumit criteriu, ar putea fi înțeleasă ca dând naștere riscului ca controlul Curții să fie determinat de considerații societale, precum și riscului ca, procedând astfel, Curtea să abordeze posibilitatea de a verifica nu doar existența discriminării, ci și, cu titlu mai general, modul în care este articulată exercitarea competenței de către statele membre. Și aceasta în pofida faptului că cumulul de competențe nu trebuie considerat ca fiind un impediment, ci consecința exercitării în paralel de către două state a competențelor lor.

32 În plus, potrivit celei de a doua abordări, o discriminare poate rezulta și din aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite. A se vedea Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punctul 41).

33 A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 26 februarie 2019, X (Societăți intermediare stabilite în țări terțe) (C-135/17, EU:C:2019:136, punctul 64), și Hotărârea din 13 noiembrie 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punctul 65). Curtea se referă uneori și la obiectul și la conținutul dispozițiilor naționale în cauză. A se vedea Hotărârea din 18 decembrie 2014, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460, punctul 22).

34 A se vedea de exemplu Hotărârea din 7 martie 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punctul 51).

35 Aplicată în prezența unui criteriu interzis, prima abordare ar putea chiar să conducă la un rezultat paradoxal. Astfel, întrucât potrivit acestei abordări analiza caracterului comparabil trebuie să fie realizată ținând seama de obiectivul urmărit de măsura în cauză, atunci când această măsură urmărește mai precis ca obiectiv tratarea în mod diferit a două categorii de persoane pe baza unui criteriu interzis, nu se poate constata existența niciunei discriminări întrucât, în lumina acestui obiectiv, aceste două categorii trebuie considerate ca nefiind comparabile.

36 O lipsă de coerență a reglementării naționale nu implică în mod necesar existența unei restricții privind una dintre libertățile de circulație. Într-adevăr, o măsură poate fi incoerentă cu obiectivele sale fără a dezavantaja în mod necesar necetățenii sau nerezidenții. În aceste condiții, deși coerența reglementării cu obiectivele sale nu ar trebui să fie decisivă în stadiul în care se apreciază existența unei restricții, aceasta este totuși relevantă atunci când se examinează justificarea măsurii respective. Astfel, pentru ca o restricție să fie compatibilă cu dreptul Uniunii, aceasta nu trebuie doar să fie justificată, ci trebuie să fie și proporțională cu această justificare, fapt care impune reglementării să urmărească un astfel de obiectiv într-un mod consecvent și sistematic. A se vedea de exemplu Hotărârea din 18 iunie 2020, Comisia/Ungaria (Transparență asociativă) (C-78/18, EU:C:2020:476, punctul 76).

48. Acest aspect ne conduce la cea de a doua chestiune, și anume la elementul de referință care trebuie utilizat pentru a examina existența unei restricții. Trebuie ca dispoziția fiscală relevantă să fie analizată în mod individual? Sau (așa cum credem că trebuie să fie mai degrabă cazul) trebuie să se analizeze regimul fiscal în ansamblu?

49. Deși este adevărat că o anumită incertitudine însoțește jurisprudența, în sensul că anumite hotărâri pot da impresia că noțiunea „măsură” trebuie să fie înțeleasă ca referindu-se la fiecare element de natură să influențeze calculul impozitului datorat, o analiză mai atentă a jurisprudenței tinde să arate că această noțiune se referă la regimul fiscal în cauză analizat ca un întreg [37]. În plus, această abordare pare a fi conformă cu cea adoptată în cazul ajutorului de stat. Astfel, în acest domeniu [38], în ceea ce privește examinarea criteriului selectivității unei măsuri fiscale, după ce mai întâi a examinat comparabilitatea luând în considerare obiectivele urmărite prin pretinsul ajutor de stat [39], Curtea a decis în final, urmând o hotărâre de principiu pronunțată de Marea Cameră, că examinarea comparabilității trebuie să fie realizată din perspectiva naturii și a economiei generale a sistemului fiscal în cauză [40]. Începând de la pronunțarea hotărârii menționate, calificarea unei măsuri fiscale drept „selectivă” presupune, într-o primă etapă, să se identifice regimul fiscal comun sau „normal” aplicabil în statul membru în cauză și, într-o a doua etapă, să se demonstreze că măsura fiscală examinată derogă de la acesta în măsura în care introduce diferențieri între operatori care se găsesc, în raport cu obiectivul urmărit de acest regim comun, într-o situație de drept și de fapt comparabilă [41].

50. În opinia noastră, aceeași abordare sau o abordare similară trebuie să se aplice oricărei libertăți de circulație, în special în ceea ce privește aplicarea criteriului comparabilității. Astfel, după cum a subliniat avocatul general Wahl, aplicarea criteriului comparabilității în raport cu cadrul de referință asigură „evaluarea […] unei măsuri fiscale în raport cu un cadru care include toate dispozițiile relevante, iar nu în raport cu dispoziții care au fost excluse în mod artificial dintr-un cadru legislativ mai amplu” [42], ceea ce constituie o preocupare care trebuie să prevaleze și în legătură cu libera circulație. În plus, în ambele materii, numai după stabilirea cadrului de referință este posibilă identificarea normelor potențial discriminatorii care conduc la plasarea situațiilor transfrontaliere într-un dezavantaj atunci când acestea ar fi trebuit să fie tratate în mod identic în raport cu obiectivele urmărite prin respectivul cadru de referință.

51. A interpreta dispozițiile unei reglementări naționale în mod izolat – fără a face totuși o comparație globală a efectelor fiecărei dispoziții – creează riscul ca resortisanții Uniunii să poată încerca să profite de avantajele care le sunt conferite în raport cu cele acordate rezidenților, fără a ține în același timp seama în mod corespunzător de sarcinile specifice la care pot fi supuși aceiași contribuabili

37 A se vedea de exemplu Hotărârea din 30 iunie 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016: 496, punctul 27). Alte hotărâri precizează că analizarea caracterului comparabil al situațiilor în cauză trebuie să fie realizată ținând seama de „dispozițiile naționale în cauză”. A se vedea de asemenea Hotărârea din 27 februarie 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, punctul 37).

38 Criteriul care trebuie aplicat atunci când se stabilește dacă un ajutor este selectiv sau în scopul de a stabili existența unei restricții este relativ similar cu criteriul privind lipsa discriminării. Condiția selectivității constă în stabilirea aspectului „dacă, în cadrul unui regim juridic determinat, o măsură de stat este de natură să favorizeze anumite întreprinderi sau sectoare de producție a anumitor bunuri în sensul articolului [107] alineatul (1) [TFUE] în raport cu alte întreprinderi care se află într-o situație factuală și juridică comparabilă în ceea ce privește obiectivul urmărit prin măsura în cauză” [Hotărârea din 8 noiembrie 2001, Adria-Wien Pipeline și Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punctul 41)]. În opinia noastră, există totuși o diferență între cele două criterii, și anume aceea că, în ceea ce privește ajutorul de stat, caracterul comparabil trebuie analizat din punct de vedere economic, iar nu din punct de vedere juridic. Astfel, pe baza obiectivului urmărit de măsura în cauză sau de cadrul de referință, operatorii care trebuie considerați a fi într-o situație comparabilă sunt toți operatorii activi pe piața pe care măsura în cauză și-ar putea produce efectele.

39 A se vedea Hotărârea din 22 decembrie 2008, British Aggregates/Comisia (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punctele 80-87).

40 Hotărârea din 8 septembrie 2011, Paint Graphos (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punctul 76), și Hotărârea din 19 decembrie 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punctul 37).

41 Hotărârea din 7 noiembrie 2019, UNESA și alții (C-105/18-C-113/18, EU:C:2019:935, punctul 61).

42 Concluziile prezentate de avocatul general Wahl în cauza Andres/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punctul 109), și Hotărârea din 28 iunie 2018, Andres (Heitkamp BauHolding – în faliment/Comisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punctul 103).

rezidenți [43]. Deși dreptul Uniunii poate impune un tratament egal, acest lucru nu înseamnă că nerezidenții pot selecta și alege caracteristici ale regimului fiscal al unui alt stat membru astfel încât să obțină ceea ce înseamnă un statut privilegiat față de rezidenții respectivului stat. Astfel, de exemplu, în prezenta cauză se pare că reclamantul încearcă să combine reducerea de 50 % cu aplicarea unei cote medii de impozitare, cerere care (în cazul în care ar fi acceptată) ar fi mai favorabilă decât cea aplicată rezidenților.

2. Aplicabilitate

52. Pentru început, trebuie reamintit faptul că legislația fiscală portugheză astfel cum a fost descrisă de instanța națională în Hotărârea Hollmann – care avea ca obiect impozitarea câștigurilor obținute din proprietăți imobiliare în Portugalia pentru anul fiscal 2007 – a fost declarată de Curte ca fiind contrară dreptului Uniunii.

53. Deși unele puncte din hotărârea Curții par să sugereze că restricția în cauză era rezultatul aplicării doar în favoarea rezidenților a unei reduceri de 50 % a bazei de impozitare în raport cu valoarea câștigurilor care trebuiau luate în considerare, aceasta nu oferă probabil o imagine completă a situației. Examinarea punctelor 37, 38, 51 și 54 din respectiva hotărâre demonstrează că, pentru a stabili faptul că aceasta reprezenta o restricție privind libera circulație în sensul pe care l-am descris, Curtea nu s-a limitat la concluzia potrivit căreia baza de impozitare nu era aceeași pentru rezidenți și pentru nerezidenți. Dimpotrivă, esența obiecției se referea la sarcina fiscală superioară impusă nerezidenților pentru câștigurile realizate ca urmare a operațiunii în cauză. După cum a observat Curtea, „câștigurile ce rezultă din cesiunea unui bun imobil situat într-un stat membru, […], dacă această cesiune este efectuată de un rezident al unui alt stat membru, [au fost supuse] unei *sarcini fiscale* superioare celei care s-ar [fi aplicat] pentru același tip de operațiune câștigurilor realizate de un rezident al statului membru în care se situează acest bun imobil” [44].

54. Cu riscul de a afirma ceea ce este deja evident, adevărata formă de discriminare o constituie valoarea finală a impozitului pe care nerezidenții vor trebui să o plătească pentru câștigul realizat din proprietăți imobiliare în cazul în care aceasta este superioară valorii care ar fi fost percepută rezidenților în raport cu aceeași operațiune. Prin urmare, relevantă era nu atât neaplicarea reducerii cu 50 % a bazei de impozitare, cât cota de impozitare efectivă globală care a fost aplicată în fapt și care a rezultat din efectul combinat al procentului bazei de impozitare luate în considerare și al cotei de impozitare aplicabile.

55. Chiar și în lipsa aplicării reducerii cu 50 % a bazei de impozitare, reglementarea descrisă de instanța de trimitere în Hotărârea Hollmann ar fi fost în orice caz înțeleasă ca stabilind o diferență de tratament, întrucât supunea câștigurile realizate de un nerezident cu un venit scăzut unei cote unice de 28 %, în timp ce aceleași câștiguri realizate de un rezident cu același venit scăzut ar fi putut fi impozitate pe baza unui barem de cote ale tranșelor de impozitare a cărui cotă minimă de impozitare era mai mică de 28 %.

43 Abordarea trebuie să fie însă diferită atunci când situația în discuție în litigiul principal reprezintă consecința caracterizării unei operațiuni și atunci când, pentru a face acest lucru, autoritățile fiscale au examinat mai multe dispoziții în scopul de a exclude treptat aplicarea altor regimuri fiscale, la fel ca în cauza Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (C-480/19) (cauză în care ne vom prezenta concluziile tot astăzi). Astfel, deoarece în situația respectivă fiecare dintre dispozițiile în cauză stabilește domeniul de aplicare al respectivelor regimuri, iar nu cuantumul impozitului care trebuie plătit, fiecare dintre dispozițiile în cauză trebuie considerată ca reprezentând o măsură autonomă și, prin urmare, trebuie examinată distinct.

44 Hotărârea din 11 octombrie 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, punctul 61). Sublinierea noastră. Este adevărat că, la punctul 40 din hotărârea menționată, Curtea a precizat că „prevederea unei baze de impozitare de 50 % pentru câștigurile realizate doar de către contribuabili rezidenți în Portugalia, iar nu și de către contribuabili nerezidenți, constituie o restricție privind circulația capitalurilor, interzisă de articolul 56 CE”. Curtea nu s-a oprit însă la această constatare, ci a reținut în continuare faptul că restricția consta în faptul că contribuabilii nerezidenți erau, prin urmare, supuși unei impozitări mai mari. A se vedea de exemplu punctul 51. Din aceasta s-ar putea deduce că punctul 40 reprezenta doar o concluzie provizorie. Astfel, ceea ce este de natură să penalizeze un contribuabil nerezident este valoarea finală a impozitului datorat. A se vedea în acest sens Hotărârea din 3 martie 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punctul 68).

56. În fapt, datorită utilizării de către Portugalia a unei cote progresive impuse pentru toate veniturile (inclusiv pentru câștigurile realizate) (care reprezintă regimul care se aplică în general rezidenților), pe de o parte, și a unei cote fixe impuse pentru câștiguri, pe de altă parte (care reprezintă regimul care se aplică în general nerezidenților fără niciun alt venit impozabil în Portugalia în ceea ce privește câștigurile unice), este aproape inevitabil ca, în anumite situații comparabile, unii contribuabili nerezidenți să fie tratați mai puțin favorabil decât contribuabilii rezidenți [45]. Într-adevăr, potrivit jurisprudenței Curții, orice restricție nejustificată, chiar de importanță minoră, în materie de liberă circulație a capitalurilor trebuie considerată ca fiind discriminatorie. Prin urmare, este în general suficient ca o reglementare fiscală să introducă o discriminare directă sau indirectă în raport fie și cu o singură persoană impozabilă într-o situație transfrontalieră pentru ca respectiva reglementare să fie considerată incompatibilă cu dreptul Uniunii [46].

57. În aceste condiții, contrar a ceea ce sugerează reclamantul, Hotărârea Hollmann nu poate fi interpretată [47] ca însemnând faptul că, pentru a pune capăt restricției identificate de Curte, guvernul portughez ar fi trebuit în mod obligatoriu să permită nerezidenților – chiar și atunci când aceștia au fost impozitați la o cotă de 28 % – să beneficieze și de o reducere cu 50 % a bazei lor de impozitare [48]. După cum am precizat deja, dreptul Uniunii impune statelor membre să permită rezidenților altor state membre doar să beneficieze de același tratament, nu de unul mai bun ca cel aplicabil resortisanților [49]. Prin urmare, guvernul portughez era obligat doar să se asigure că cota globală efectivă de impozitare era echivalentă pentru același tip de operațiune desfășurată de persoane impozabile în situații comparabile.

58. Potrivit dosarului aflat la dispoziția Curții, legislația fiscală portugheză a fost modificată în două sensuri după pronunțarea Hotărârii Hollmann.

59. În primul rând, guvernul portughez a decis să ofere resortisanților Uniunii posibilitatea de a opta între a fi impozitați ca rezidenți sau ca nerezidenți. În observațiile sale, guvernul portughez a indicat că a preferat să lase o astfel de opțiune cetățenilor Uniunii decât să le impună un regim fiscal determinat. Acest lucru s-a realizat în scopul de a-i scuti pe cei interesați de obligația de informare a autorităților fiscale portugheze în legătură cu valoarea venitului lor global, precum și de costurile suplimentare corespunzătoare pe care această obligație le-ar fi antrenat.

60. În al doilea rând, s-au modificat cotele de impozitare aplicabile în cadrul schemei pentru rezidenții în Portugalia și, respectiv, în al celei pentru persoanele rezidente în Uniune. Mai precis, s-a introdus o taxă de solidaritate suplimentară care se aplică doar persoanelor rezidente în Portugalia.

61. Prin urmare, rezultă că, pentru anul fiscal 2017, doar 50 % din câștigul realizat de persoanele rezidente în Portugalia era luat în considerare la stabilirea valorii impozabile. La această valoare se aplica o scală a cotelor pe tranșe de venit. Cea mai mare tranșă, aplicabilă categoriei de venit care depășea 80 640 de euro, era impozitată la o cotă de 48 %, la care se adăuga, pentru anumiți contribuabili, o taxă suplimentară – taxa de solidaritate – a cărei cotă era de 5 % aplicată tranșei de

45 A se vedea Hotărârea din 12 iunie 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, punctul 47).

46 A se vedea în acest sens Hotărârea din 1 aprilie 2008, Guvernul Comunității franceze și Guvernul valon (C-212/06, EU:C:2008:178, punctul 52). Prin urmare, faptul că poate avea loc orice discriminare dat fiind că diferitele metode de calcul aplicate conduc la un rezultat echivalent „în ansamblu” nu ni se pare a fi conform nici cu această linie de jurisprudență, nici cu esența însăși a dreptului individual pe care cetățenii Uniunii îl obțin din libertățile de circulație.

47 În această privință, guvernul portughez susține printre altele că, în cazul în care reclamantul ar fi dorit să opteze pentru regimul aplicabil rezidenților și astfel să beneficieze de respectiva reducere, acesta ar fi putut să își rectifice declarația, în contextul unei contestații administrative în temeiul articolului 140 din CIRS coroborat cu instrucțiunile cuprinse în Circulara nr. 20162 din 29 octombrie 2012 emisă de ATA.

48 Soluția adoptată de Curte prin Ordonanța din 6 septembrie 2018, Patrício Teixeira (C-184/18, nepublicată, EU:C:2018:694), poate părea că susține o astfel de afirmație. Astfel, în respectiva ordonanță Curtea s-a întemeiat exclusiv pe faptul că reglementările în cauză prevedeau o reducere de 50 %, fără a examina legislația aplicabilă în ansamblu, concluzionând că exista o restricție. Cu toate acestea, astfel cum s-a explicat, această soluție trebuie să așeze în context informațiile comunicate Curții de instanța de trimitere, care se refereau numai la reducerea cu 50 % a valorii câștigului care trebuia luată în considerare doar în beneficiul rezidenților.

49 A se vedea în acest sens Hotărârea din 14 aprilie 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punctul 20).

venit care depășea 250 000 de euro. Prin urmare, cota de impozitare marginală aplicată câștigurilor realizate din proprietăți imobiliare era de 26,5 %. În cadrul regimului aplicabil nerezidenților, câștigurile realizate nu beneficiau însă de reducerea de 50 %. Aceste câștiguri erau în schimb impozitate la o cotă unică de 28 %.

62. Întrucât cota marginală aplicabilă contribuabililor nerezidenți din Uniune era superioară celei aplicabile rezidenților portughezi, s-ar părea că legislația națională în cauză a instituit o diferență de tratament în detrimentul contribuabililor nerezidenți din Uniune prin autorizarea unei sarcini fiscale globale efective mai mari în raport cu realizarea unui câștig. În alte împrejurări, concluzia potrivit căreia acest fapt echivala cu o formă de tratament fiscal discriminatoriu aplicat nerezidenților ar fi părut inevitabilă, similar cu ceea ce s-a statuat în Hotărârea Hollmann.

63. Cu toate acestea, trebuie remarcat faptul că legislația portugheză permite în prezent posibilitatea oricărei persoane care are reședința în alt stat membru de a opta pentru regimul aplicabil rezidenților. În opinia noastră, posibilitatea acestei opțiuni exclude existența oricărui tratament fiscal discriminatoriu, cu condiția, desigur, ca contribuabilii nerezidenți în cauză să fi fost informați în timp util și eficient despre faptul că își pot exercita această opțiune. Într-adevăr, normele privind libertățile de circulație impun doar ca resortisanților Uniunii care au reședința în alt stat membru să li se ofere posibilitatea de a beneficia de aceleași norme fiscale ca și rezidenții acestuia [50].

64. Prin urmare, în măsura în care un resortisant al Uniunii cu reședința într-un alt stat membru are posibilitatea reală și efectivă de a opta pentru același regim ca cel aplicabil rezidenților, ceea ce presupune că acesta a fost informat în mod corespunzător cu privire la această opțiune în timp util și eficient, n-ar trebui să se constate existența niciunei discriminări [51]. Dacă aceasta este situația, chestiunea dacă această opțiune a fost sau nu a fost exercitată de contribuabilul respectiv este, în opinia noastră, irelevantă, deoarece statele membre au dreptul să permită persoanelor lor impozabile să opteze între mai multe regimuri [52].

65. S-ar putea sublinia faptul că, astfel cum s-a menționat mai sus, în stadiul actual de armonizare a legislației fiscale naționale sau în lipsa acestei armonizări, statele membre sunt libere să stabilească sistemul de impozitare pe care îl consideră cel mai adecvat, cum ar fi, de exemplu, un sistem de impozitare progresivă prin rate calculate pe baza venitului total al persoanei în cauză. Prin urmare, Portugalia ar fi putut pur și simplu să decidă, în aplicarea Hotărârii Hollmann pronunțate de Curte, obligarea nerezidenților să declare, la fel cum sunt obligați să procedeze rezidenții, tot venitul lor în scopul de a stabili la care cotă trebuie impozitate câștigurile rezultate din cesiunea unui bun imobil. Este adevărat că acest lucru ar fi însemnat că persoanele în cauză ar fi trebuit să completeze două declarații fiscale, însă, în lipsa armonizării, acesta ar fi fost efectul regretabil, însă cu siguranță inevitabil al exercitării în paralel de către două state membre a competențelor lor de impozitare [53]. Astfel, orice altă soluție ar echivala în esență cu o provocare la care este supusă autonomia fiscală a fiecărui stat membru.

50 În opinia Comisiei, care a fost exprimată în timpul ședinței, reclamantul ar fi avut de ales între un regim ilegal și unul legal. Trebuie subliniat însă că pretinsa ilegalitate a opțiunii de a fi impozitat la o cotă fixă se întemeiază pe natura discriminatorie a acesteia. Prin urmare, acest regim ar fi ilegal nu ca urmare a naturii sale, ci în comparație cu regimul aplicat rezidenților. În consecință, având în vedere că, în opinia noastră, nu poate fi acceptată existența niciunei discriminări, din moment ce nerezidenții pot opta să fie impozitați în exact același mod ca rezidenții, trebuie în mod logic să se considere că respectivul reclamant are posibilitatea de a opta între două opțiuni valabile.

51 Atunci când a fost întrebată în ședință cu privire la acest aspect, Comisia a recunoscut dificultățile avute în stabilirea modului în care Portugalia ar fi trebuit să aplice Hotărârea Hollmann. Comisia a precizat însă că, în cazul în care Portugalia ar aplica atât rezidenților, cât și nerezidenților același regim de impozitare, întemeiat pe luarea în considerare a tuturor veniturilor în scopul de a stabili cota de impozitare, nu s-ar putea constata în mod legitim existența niciunei discriminări.

52 Statele membre nu sunt obligate să impună aplicarea unui regim; acestea pot lăsa la latitudinea particularilor decizia de a alege regimul care doresc să le fie aplicat. A se vedea prin analogie Hotărârea din 16 aprilie 2015, Comisia/Germania (C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 73).

53 A se vedea de exemplu Hotărârea din 8 decembrie 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punctul 38). Într-adevăr, orice soluție contrară ar echivala cu contestarea posibilității statelor de a-și exercita competențele în paralel. În acest sens, am dori să precizăm că, în măsura în care considerăm că nu a fost stabilită existența niciunei discriminări, nu trebuie să fie îndeplinit niciun criteriu al proporționalității în temeiul dreptului Uniunii. Astfel, un criteriu al proporționalității este necesar doar în etapa de justificare. A se vedea de exemplu Hotărârea din 18 iunie 2020, Comisia/Ungaria (Transparență asociativă) (C-78/18, EU:C:2020:476, punctul 76).

66. Motivul pentru care guvernul portughez nu a ales această opțiune pare evident, și anume acela că dorea să simplifice formalitățile fiscale care ar fi fost altfel impuse contribuabililor nerezidenți [54].

67. În opinia noastră, Portugalia este, așadar, perfect îndreptățită să procedeze astfel, *cu condiția* – și aceasta este o dispoziție obligatorie – să permită nerezidenților să opteze să fie impozitați asupra câștigurilor în exact același mod ca și rezidenții. Aceasta impune ca câștigurile realizate în Portugalia să nu fie impozitate pe baza scalei de cote marginale, ci să fie defalcate în diferite categorii care s-ar fi aplicat în cazul în care toate veniturile impozabile ar fi fost impozitate în Portugalia proporțional cu câștigul realizat în acest stat membru ca procent din venitul global. Astfel, nu se poate presupune că câștigurile realizate în Portugalia corespund în mod necesar celor care s-ar fi încadrat în ultima tranșă a acestui scenariu. Acest lucru înseamnă că, în situația unei persoane impozabile cu un venit de 25 000 de euro obținut din alte state membre și cu un venit de 5 000 de euro obținut în Portugalia, acești 5 000 de euro nu ar trebui să fie impozitați în anul fiscal 2017 la cota de 37 %, ci la cota medie care ar fi fost aplicabilă în cazul în care toate veniturile ar fi fost impozitate în Portugalia, respectiv, și potrivit informațiilor cuprinse în dosar, la cota de 27,95 %.

68. În prezentarea acestui punct de vedere nu am omis faptul că Curtea a susținut, la punctul 162 din Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation și la punctul 53 din Hotărârea Gielen, că „un regim național restrictiv în ceea ce privește libertatea de stabilire rămâne incompatibil cu dreptul Uniunii chiar și atunci când aplicarea sa ar fi facultativă” [55]. Cu toate acestea, trebuie subliniat că Curtea, întrunită în Marea Cameră, a adoptat o abordare diferită în Hotărârea Bevola și Jens W. Trock [56] și a examinat aspectul dacă posibilitatea nerezidenților de a opta pentru un alt regim creează o diferență care poate repune în discuție chestiunea nediscriminării.

69. Este dificil să se concluzioneze altfel decât în sensul că, odată cu pronunțarea Hotărârii Bevola și Jens W. Trock, Curtea s-a îndepărtat efectiv de la această jurisprudență anterioară în măsura în care aceasta consta în examinarea în acest scop în mod izolat a fiecărui detaliu al legislației fiscale a unui stat membru. Se mai poate observa și faptul că abordarea adoptată de Curte în Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation și în Hotărârea Gielen ar putea fi explicată prin alternativele existente în respectivele două cauze.

70. În cauza Test Claimants in the FII Group Litigation, contribuabilii aveau într-adevăr posibilitatea de a alege între două regimuri, care erau însă, *ambele*, incompatibile cu dreptul Uniunii [57].

71. În ceea ce privește cauza Gielen, alegerea se putea face între un regim care era favorabil în toate circumstanțele și unul care era întotdeauna nefavorabil contribuabilului [58]. Întrucât nu exista niciun avantaj în alegerea celui de al doilea, faptul că un stat membru oferea posibilitatea de alegere între acestea două nu putea avea alt scop decât inducerea în eroare a anumitor persoane impozabile. Dimpotrivă, astfel cum a statuat Curtea în cauza Hirvonen, în care cetățenii Uniunii puteau opta pentru un regim care era per ansamblu mai favorabil decât regimul comun de impozitare și presupunea pentru contribuabilii nerezidenți eforturi mai mici decât cele cerute contribuabililor rezidenți, s-a constatat că abordarea adoptată în Hotărârea Gielen nu putea fi aplicabilă [59].

54 Desigur, într-o astfel de situație, rezidenții sunt dezavantajați deoarece nu se bucură de posibilitatea de a beneficia de simplificarea formalităților. Cu toate acestea, după cum s-a subliniat, dreptul Uniunii nu interzice discriminarea inversă. A se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iunie 1994, Steen (C-132/93, EU:C:1994:254, punctul 11).

55 Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punctul 162), și Hotărârea din 18 martie 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, punctul 53).

56 Hotărârea din 12 iunie 2018, Bevola și Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punctul 25).

57 În Hotărârea Test Claimants in the FII Group Litigation, cealaltă opțiune menționată a fost cea descrisă la punctul 15 din aceasta, în privința căreia Curtea constatase anterior că era de asemenea dezavantajoasă (a se vedea Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punctele 61-65).

58 A se vedea Hotărârea din 18 martie 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, punctul 40). Într-adevăr, singura diferență dintre cele două regimuri, astfel cum a fost descrisă de Curte, a fost aceea că doar unul permitea ca orele de lucru realizate într-un alt stat membru să fie luate în considerare.

59 Hotărârea din 19 noiembrie 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punctul 43).

72. În lumina acestor curente opuse de opinii juridice, dacă Curtea nu ar urma abordarea Marii Camere din Hotărârea Bevola și Jens W. Trock, considerăm că problema care trebuie să se ridice în prezenta cauză este aceea dacă un regim fiscal poate fi considerat discriminatoriu în ceea ce privește situațiile transfrontaliere în care cetățenii Uniunii au posibilitatea de a alege între două opțiuni, fiecare cu avantaje și dezavantaje, dintre care una corespunde însă exact regimului aplicabil rezidenților.

73. În opinia noastră, răspunsul la această întrebare ar putea fi doar negativ. Într-adevăr, într-o economie de piață liberă trebuie să se presupună că particularii acționează rațional [60]. Prin urmare, statele membre nu pot fi ținute responsabile de faptul că o persoană impozabilă nu a optat pentru regimul care i-ar fi diminuat sarcina fiscală [61]. În plus, faptul că nerezidenții trebuie să opteze, în funcție de situația lor, pentru regimul cel mai potrivit pentru ei, mai degrabă decât să le fie impus un anumit regim, nu poate constitui *în sine* o formă de restricție privind libera circulație a capitalurilor. Pentru stabilirea existenței unei restricții, trebuie să existe o discriminare. Așadar, după cum am menționat anterior, ceea ce este important este faptul că nerezidenții au posibilitatea ca, în cazul în care doresc acest lucru, să opteze să fie impozitați asupra câștigurilor exact pe aceeași bază ca cea care se aplică rezidenților.

74. Deși, astfel cum se prevede la articolul 65 alineatul (1) litera (a) TFUE, nu ne putem aștepta la o egalitate deplină și perfectă în materie de impozitare, esența susținerii existenței unei discriminări este cea care trebuie luată în considerare în astfel de cazuri. În acest context, nu se poate analiza în mod izolat o anumită dispoziție a legislației naționale, fără a lua de asemenea în considerare toate posibilitățile aflate la dispoziția persoanelor în cauză. Astfel cum am explicat, simplul fapt că nerezidenții beneficiază de o reducere a bazei de impozitare nu este *în sine* suficient pentru a aprecia existența unei diferențe de tratament: trebuie luate în considerare toate normele care concură la formarea cotei efective de impozitare [62].

75. În prezenta cauză, este adevărat că cota *efectivă* de impozitare aplicabilă (adică cea obținută luând în considerare diferențele existente între bazele de impozitare) este întotdeauna mai mare pentru cetățenii nerezidenți ai Uniunii decât pentru cei rezidenți. Cu toate acestea, se poate observa că, în ceea ce privește cota marginală efectivă, această diferență era de 1,5 % în anul 2017 (ca urmare a aplicării cotei suplimentare de solidaritate) și de 4 % în anul 2007, care reprezintă anul fiscal la care se face referire în cauza Hollmann [63].

76. Mai important probabil este faptul că a devenit clar, într-un mod care poate nu era evident în Hotărârea Hollmann, că nerezidenții, deși trebuie să depună o declarație, nu sunt obligați să își declare toate veniturile la autoritățile fiscale portugheze. Prin urmare, spre deosebire de rezidenți, nerezidenții nu sunt obligați să completeze toate anexele declarației și să le susțină cu documente justificative. Întrucât, potrivit jurisprudenței Curții, sarcinile administrative suplimentare suportate de nerezidenți în cadrul unui regim fiscal pot reprezenta o restricție, în sens invers, faptul că nerezidenții nu sunt obligați să suporte astfel de sarcini trebuie de asemenea să fie luat în considerare în scopul de a stabili dacă respectivele persoane impozabile sunt sau nu sunt dezavantajate de o măsură fiscală [64].

60 A se vedea în acest sens Hotărârea din 4 octombrie 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, punctul 38).

61 A se vedea prin analogie Hotărârea din 30 ianuarie 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, punctele 64 și 65).

62 Hotărârea din 9 martie 2017, Milkova (C-406/15, EU:C:2017:198, punctul 56).

63 A se vedea Hotărârea din 11 octombrie 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, punctele 7, 9 și 38).

64 A se vedea în acest sens Hotărârea din 31 ianuarie 1984, Comisia/Irlanda (74/82, EU:C:1984:34, punctul 51), Hotărârea din 18 octombrie 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, punctul 32), precum și Hotărârea din 30 ianuarie 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, punctul 62). Nu aceasta este însă situația atunci când aceste taxe sunt justificate în lumina situației specifice a nerezidenților și proporționale cu ceea ce este necesar în scopul colectării taxelor. A se vedea în acest sens Hotărârea din 30 aprilie 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, punctul 37).

77. Dacă s-ar examina, de exemplu, situația unei persoane care a câștigat mai mult de 250 000 de euro în cursul anului fiscal 2017 și care, pe lângă veniturile sale, realizează și un câștig de 5 000 de euro obținut din vânzarea unui garaj, această diferență se ridică doar la aproximativ 153 de euro [65]. Având în vedere că, în cazul în care această persoană alege să fie tratată drept rezident, va trebui să declare, la fel ca în cazul tuturor rezidenților, toate veniturile sale, inclusiv cele provenite din surse care nu se află pe teritoriul statului în cauză, și, după caz, să le justifice, ne-am putea imagina că, în asemenea condiții, acest nerezident va opta pentru regimul aplicabil nerezidenților.

78. Rezultă că regimul nerezidenților, care se aplică pe bază de contingent [66], ar putea fi în anumite condiții mai avantajos pentru rezidenții unui alt stat membru decât pentru rezidenții statului membru de impozitare. Această presupunere ar putea părea foarte limitativă, însă este totuși reală. Prin urmare, nu se poate exclude faptul că decizia de a opta pentru regimul aplicabil nerezidenților poate fi rezultatul unei alegeri raționale.

79. Apreciem că, în orice caz, concluziile la care a ajuns Curtea în hotărârile pe care le-a pronunțat în cauza Test Claimants in the FII Group Litigation și în cauza Gielen, chiar dacă Curtea ar considera că aceste hotărâri reprezintă în continuare un izvor fiabil de drept, nu pot fi, în orice caz, transpuse fără condiții unei reglementări precum cea în discuție în fața instanței de trimitere în prezenta cauză. Problema concretă este însă aceea că nerezidenților trebuie să li se acorde posibilitatea de a opta în cunoștință de cauză: aceștia trebuie să fie informați în legătură cu dreptul lor – și ulterior trebuie să li se permită – să se prevaleze de același tratament ca rezidenții în scopuri de impozitare a câștigurilor.

V. Concluzie

80. Având în vedere cele expuse mai sus, propunem, așadar, Curții să răspundă la întrebarea care i-a fost adresată de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ), Portugalia] după cum urmează:

Articolul 63 TFUE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care supune impozitarea câștigurilor obținute din vânzarea de proprietăți imobiliare situate într-un stat membru de către un rezident al unui alt stat membru unui regim fiscal diferit de cel aplicabil rezidenților, cu condiția ca aceeași reglementare să ofere nerezidenților posibilitatea de a opta pentru regimul fiscal aplicabil rezidenților. În aceste condiții, autoritățile statului membru în cauză trebuie să se asigure că posibilitatea de a face o astfel de alegere a fost adusă la cunoștința nerezidenților într-un mod clar, la timp și inteligibil și că efectele care decurg din faptul că veniturile persoanei în cauză nu sunt impozitate în totalitate în respectivul stat sunt neutralizate. Respectarea acestor din urmă cerințe reprezintă însă un aspect care trebuie verificat de instanța națională.

65 După cum s-a explicat anterior, trebuie să se ia în considerare cota medie (în acest exemplu, de 44,9 %, la care se adaugă cota de 5 % a taxei de solidaritate), iar nu cota marginală. Prin urmare, diferența este de 152,32 euro, iar nu de 75 de euro.

66 În ceea ce privește relevanța acestei circumstanțe, a se vedea Hotărârea din 3 martie 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punctul 72).