CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. JÁN MAZÁK
présentées le 9 décembre 2010[1]

I — Introduction

1. Par le présent recours en manquement, introduit le 8 juillet 2009, la Commission européenne (ci-après «la Commission») entend faire constater que, en traitant de manière moins favorable l'achat d'un bien immobilier à usage résidentiel en Hongrie à la place d'un bien similaire situé dans un autre État membre par rapport à l'achat d'un bien immobilier à usage résidentiel en Hongrie à la place d'un bien similaire situé dans ce même État membre, la République de Hongrie a méconnu les obligations découlant des articles 18 CE, 39 CE et 43 CE, ainsi que des articles 28 et 31 de l'accord EEE.

II — Cadre juridique

2. D'après l'article 63 de la loi CXVII de 1995, loi hongroise relative à l'impôt sur le revenu (ci-après la «loi CXVII»), «le taux de la taxe applicable au revenu issu de la cession de biens immobiliers et de droits patrimoniaux est fixé à 25 %. […] La taxe versée est réduite (ou ne doit pas être payée) à concurrence de la taxe appliquée à la partie du revenu issu de la cession d'un bien immobilier ou d'un droit patrimonial (prime à l'achat d'un logement), dont le montant est consacré à un achat à usage résidentiel, par une personne privée, pour elle-même, un membre de sa famille proche ou un ancien conjoint, dans les 12 mois précédant la perception du revenu ou les 60 mois suivant cette date (base de la prime à l'achat d'un logement)». Cette prime à l'achat d'un logement n'est attribuée que si l'investissement a porté sur un bien immobilier à usage résidentiel situé en Hongrie.

3. D'après l'article 1er de la loi XCIII de 1990 sur les taxes (ci-après la «loi XCIII»):

«Le paiement d'une taxe sur le patrimoine est exigé en cas de succession, de donation et de transfert de propriété à titre onéreux.»

4. D'après l'article 2 de la loi XCIII:

«[…] Les dispositions relatives à la taxe sur les donations et les transferts de propriété à

1 — Langue originale: l'anglais.

titre onéreux s'appliquent aux biens immobiliers et aux droits patrimoniaux qui y sont attachés, sauf dispositions contraires d'une convention internationale.»

5. Enfin, d'après l'article 21, paragraphe 5, de la loi XCIII:

«[…] Si l'acquéreur privé vend son autre logement un an avant ou après l'achat, l'assiette de calcul de la taxe sera constituée par la différence entre la valeur commerciale — brute — du bien acheté et celle du bien vendu.»

III — Procédure précontentieuse et recours

6. Par lettre du 23 mars 2007, la Commission a attiré l'attention des autorités hongroises sur le fait que les dispositions fiscales hongroises relatives à la cession de biens immobiliers étaient éventuellement incompatibles avec les droits garantis par les articles 18 CE, 39 CE et 43 CE, et par les articles équivalents de l'accord EEE.

7. Elle a fait valoir que les dispositions de la loi CXVII et de la loi XCIII violaient les principes de la libre circulation des personnes et de la liberté d'établissement en ce qu'elles imposaient plus lourdement l'acquisition d'un bien immobilier à usage résidentiel en Hongrie en cas de vente connexe d'un bien similaire sis dans un autre État membre que si la vente connexe portait sur un bien similaire situé sur le territoire hongrois. Ces dispositions constituent donc, en raison de leur nature discriminatoire, une entrave à la libre circulation des travailleurs et des capitaux ainsi qu'à la liberté d'établissement.

8. Dans sa lettre du 8 août 2007, le gouvernement hongrois a reconnu que la disposition figurant à l'article 63 de la loi CXVII constituait une infraction au droit communautaire (désormais, au droit de l'Union) et a annoncé son intention d'arrêter de nouvelles règles garantissant que les assujettis soient traités de la même manière. En ce qui concerne toutefois l'article 21, paragraphe 5, de la loi XCIII, le gouvernement hongrois a maintenu son point de vue selon lequel ses dispositions étaient conformes aux règles du droit de l'Union sur la libre circulation.

9. Le 27 juin 2008, la Commission a émis un avis motivé dans lequel elle maintenait les griefs exprimés dans sa lettre de mise en demeure du 23 mars 2007 concernant les dispositions combinées des articles 2 et 21, paragraphe 5, de la loi XCIII, et rappelé qu'elle considérait que ces dispositions du droit fiscal hongrois violaient les articles 18 CE, 39 CE et 43 CE.

10. Comme les autorités hongroises ont maintenu, en substance, dans leur réponse à cet avis motivé, leur position selon laquelle

les dispositions de la loi fiscale hongroise en cause étaient conformes au droit de l'Union, la Commission a décidé d'engager le présent recours.

IV — Analyse

A — *Principaux arguments des parties*

11. La Commission considère que, dans la mesure où elles accordent, aux fins de l'établissement de l'assiette de la taxe sur les transferts de biens immobiliers, la possibilité de déduire la valeur marchande du bien vendu de la valeur du bien acquis en cas de vente connexe d'une résidence principale sise sur le territoire hongrois, tout en refusant cette déduction si le bien vendu est sis dans un autre État membre, les dispositions en cause de la loi fiscale hongroise sont contraires aux principes de la libre circulation des personnes et de la liberté d'établissement, énoncés aux articles 18 CE, 39 CE et 43 CE, ainsi qu'aux articles 28 et 31 de l'accord EEE, et constituent une entrave à l'exercice de ces libertés.

12. Elle soutient, en substance, que, en raison de l'exclusion de l'avantage fiscal en cause, les ressortissants étrangers ou hongrois vivant dans un autre État membre et qui y ont acquis un bien immobilier peuvent être dissuadés d'exercer leur droit de libre circulation et de s'établir en Hongrie.

13. La Commission considère que ces personnes, qui ont peut-être déjà payé des taxes d'un montant similaire dans l'État de leur résidence précédente lorsqu'elles ont acquis leur bien, sont dans une situation objectivement comparable à celle de personnes qui ont acquis un bien à usage résidentiel antérieur en Hongrie. En conséquence, ces personnes doivent être traitées de la même manière au regard de la taxe hongroise prélevée lors du transfert d'un bien immobilier. Or, comme la législation hongroise en cause place ceux qui acquièrent un bien immobilier à usage résidentiel en vue de remplacer un bien similaire sis dans un autre État membre dans une situation moins favorable — en ce qu'ils doivent payer les droits de mutation sur le montant total du bien acquis — que ceux qui ont acquis un tel bien dans les mêmes conditions mais possédaient déjà un bien similaire sur le territoire hongrois, elle traite de manières différentes des situations similaires et, partant, elle est susceptible de constituer une discrimination.

14. Pour la Commission, cette différence de traitement n'a pas de justification objective.

15. À cet égard, elle conteste que les règles fiscales en cause puissent être justifiées par la nécessité de maintenir la cohérence du

système fiscal, car il n'y a pas, entre l'avantage fiscal en cause et la compensation de cet avantage, le lien direct qui est exigé par une jurisprudence constante en la matière. Plus spécialement, il n'y a pas de rapport direct entre l'acquisition d'un autre bien immobilier à usage résidentiel, qui entraîne l'obligation d'acquitter une taxe, et la vente du premier bien, y compris les taxes acquittées alors, circonstances que seul le législateur hongrois considère comme reliées.

16. De plus, la Commission considère que la violation des libertés fondamentales critiquée en l'espèce ne saurait être justifiée ni par le principe de territorialité invoqué par le gouvernement hongrois, ni en tant que moyen de prévenir les abus susceptibles d'être commis dans le contexte de l'administration de l'avantage fiscal en cause, ni en raison des graves difficultés et complications administratives auxquelles les autorités hongroises pourraient être confrontées dans ce contexte.

17. La Commission concède cependant que la République de Hongrie peut imposer au redevable des exigences particulières afin d'obtenir les informations nécessaires, mais ces exigences ne doivent en aucun cas être disproportionnées à l'objectif recherché.

18. Le gouvernement hongrois conteste les thèses de la Commission selon lesquelles la règle fiscale en question, qui concerne clairement une imposition directe, est contraire aux dispositions du traité et de l'accord EEE sur la libre circulation des personnes et la liberté d'établissement.

19. Il souligne notamment, à cet égard, que les personnes qui acquièrent pour la première fois un bien immobilier à usage résidentiel en Hongrie et qui possédaient précédemment un bien similaire dans un autre État membre ne sont pas dans une situation comparable à celle de personnes qui acquièrent pour la deuxième fois un tel bien en Hongrie pour en remplacer un autre, sis en Hongrie.

20. Au contraire, ce sont tous ceux qui acquièrent un bien immobilier sur le territoire hongrois pour la première fois qui doivent être considérés comme étant dans la même situation, aux fins de la loi fiscale en cause, alors que ceux qui acquièrent pour la deuxième fois un tel bien sur le territoire hongrois afin de remplacer un bien similaire qu'ils y possédaient déjà sont, quant à eux, dans une situation comparable. En fait, les membres respectifs de chacun de ces deux groupes sont traités de la même manière par la législation fiscale hongroise, sans considération de leur nationalité ou de leur résidence. L'avantage fiscal en cause n'équivaut donc pas à un traitement discriminatoire.

21. Le gouvernement hongrois souligne, dans ce contexte, qu'il est objectivement justifié de faire une distinction entre ceux qui souhaitent acquérir pour la première fois un bien immobilier à usage résidentiel en Hongrie et

ceux qui, en vendant un bien sur lequel des droits de mutation ont déjà été prélevés, acquièrent un nouveau bien en Hongrie, étant donné que la compétence fiscale de la Hongrie en matière de mutation de biens immobiliers se limite à son territoire. De plus, il ressort de la ligne jurisprudentielle de la Cour issue de l'arrêt Schumacker 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, en règle générale, pas discriminatoire, puisque ces deux catégories de contribuables ne se trouvent pas dans une situation comparable [2].

22. Pour ce qui est de la question de savoir si la législation hongroise en cause constitue une entrave au droit de libre circulation tel que garanti par les articles du traité invoqués par la Commission, le gouvernement hongrois rappelle que, d'après la jurisprudence de la Cour, le traité ne garantit pas à un citoyen de l'Union que le transfert de ses activités dans un État membre autre que celui dans lequel il résidait jusque-là est neutre en matière d'imposition. Compte tenu des disparités des réglementations des États membres en la matière, un tel transfert peut, selon les cas, être plus ou moins avantageux ou désavantageux pour le citoyen sur le plan de l'imposition indirecte [3].

23. Le gouvernement hongrois considère que, en tout état de cause, même si la législation en question doit être considérée comme constituant une restriction de la libre circulation, elle est objectivement justifiée à la lumière du principe fiscal de territorialité, ainsi que par la nécessité de sauvegarder la cohérence du système fiscal national. En ce qui concerne ce second moyen de justification, l'exigence d'un «lien direct» entre l'avantage fiscal en cause et la compensation de cet avantage ne doit pas être comprise d'une manière aussi étroite que la Commission le soutient, puisqu'il n'est pas nécessaire que l'allègement fiscal accordé à la seconde acquisition immobilière corresponde exactement à la taxe perçue sur la première acquisition.

24. Le gouvernement hongrois souligne, enfin, que l'obligation de prendre en considération des droits de mutation éventuellement perçus dans un autre État membre entraînerait une complexité excessive de son système fiscal et se heurterait à de graves difficultés administratives, étant donné qu'il n'est pas possible, en pratique, de vérifier si, ou dans quelle mesure, des droits comparables ont pu être perçus sur une acquisition immobilière intervenue quelque part en dehors de la Hongrie et de prévenir efficacement les abus de l'avantage fiscal en cause. D'autre part, contrairement à ce que prétend la Commission, la législation fiscale en cause n'a pas pour objet d'éviter une diminution des recettes fiscales.

2 — Arrêt du 14 février 1995 (C-279/93, Rec. p. I-225), point 34.

3 — En s'appuyant, entre autres, sur l'arrêt du 12 juillet 2005, Schempp (C-403/03, Rec. p. I-6421), point 45.

B — *Appréciation*

25. À titre préalable, nous considérons que, contrairement à ce que la Commission soutenait dans son recours, il n'y a pas de raison de mettre en cause la qualification, par le gouvernement hongrois, de la taxe sur le transfert de biens immobiliers en cause, de catégorie d'imposition directe, dans la mesure où il apparaît qu'elle est perçue directement auprès de la personne qui, d'un point de vue économique, en supporte aussi la charge [4].

26. Pour ce qui est de l'arrêt rendu dans l'affaire Communauté européenne, que la Commission a cité dans ce contexte, il suffira de relever que, premièrement, cette affaire portait sur une imposition différente, à savoir des droits d'enregistrement, et, deuxièmement, que la Cour, dans le but de répondre aux questions qui lui étaient posées, a retenu en substance la qualification d'imposition indirecte que la juridiction nationale avait donnée à la taxe en question [5].

27. Cela dit, il convient de rappeler que, selon la jurisprudence constante de la Cour, même si les impositions directes relèvent de leur compétence, les États membres sont néanmoins tenus d'exercer cette compétence d'une manière conforme au droit de l'Union [6].

28. Il est donc nécessaire de rechercher si, comme la Commission le soutient, les dispositions de la législation hongroise ayant trait à la taxation des biens immobiliers transférés à titre onéreux et, en particulier, les dispositions combinées des articles 2 et 21, paragraphe 5, de la loi XCIII constituent une restriction à la libre circulation des personnes et à la liberté d'établissement, consacrées dans les articles 18 CE, 39 CE et 43 CE et les articles 28 et 31 de l'accord EEE.

29. Pour ce qui est, tout d'abord, du grief selon lequel la République de Hongrie a manqué aux obligations qui lui incombaient en vertu des articles 18 CE, 39 CE et 43 CE, il convient de noter que l'article 18 CE, qui énonce en termes généraux le droit de tout citoyen de l'Union à se rendre sur le territoire des États membres et à y résider librement, trouve une expression spécifique à l'article 39 CE, en ce qui concerne la libre circulation des travailleurs, et à l'article 43 CE, pour ce qui est de la liberté d'établissement. Il y a donc lieu de se demander, premièrement, si le régime fiscal en cause est contraire aux articles 39 CE

4 — À propos de la distinction, communément admise, entre imposition directe et imposition indirecte, voir points 54 et 55 des conclusions de l'avocat général Stix-Hackl dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Banca Popolare di Cremona (arrêt du 3 octobre 2006, C-475/03, Rec. p. I-9373).

5 — Arrêt du 26 octobre 2006 (C-199/05 (Rec. p. I-10485, en particulier point 17).

6 — Voir, par exemple, arrêts du 13 décembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec. p. I-10837, point 29); du 13 décembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec. p. I-10837, point 29); du 26 octobre 2006, Commission/Portugal (C-345/05, Rec. p. I-10633, point 10), et du 18 janvier 2007, Commission/Suède (C-104/06, Rec. p. I-671, point 12).

et 43 CE avant, deuxièmement, d'examiner ce régime au regard de l'article 18 CE [7].

30. Il convient de rappeler d'emblée, dans ce contexte, que tout ressortissant d'un État membre, indépendamment de son lieu de résidence et de sa nationalité, qui a fait usage du droit à la libre circulation des travailleurs ou de la liberté d'établissement et qui a exercé une activité professionnelle dans un État membre autre que celui de résidence relève, selon le cas, du champ d'application de l'article 39 CE ou de celui de l'article 43 CE [8].

31. Il convient de noter ensuite que les dispositions du traité relatives à la libre circulation des personnes visent à faciliter, pour les ressortissants communautaires, l'exercice d'activités professionnelles de toute nature sur le territoire de la Communauté et s'opposent aux mesures qui pourraient défavoriser ces ressortissants lorsqu'ils souhaitent exercer une activité économique sur le territoire d'un autre État membre [9].

32. Ainsi, les règles relatives à la libre circulation des travailleurs et celles qui concernent la liberté d'établissement visent-elles, en particulier, à garantir que les ressortissants étrangers et les sociétés étrangères soient traités dans l'État membre d'accueil de la même manière que les ressortissants de cet État [10].

33. Dans le cas d'espèce, la Commission critique la législation fiscale en cause et, plus spécialement, l'article 21, paragraphe 5, de la loi XCIII, au motif que, pour déterminer si l'acquéreur d'un bien immobilier à usage résidentiel en Hongrie peut, aux fins du calcul de l'assiette de l'imposition sur les transferts de biens immobiliers à titre onéreux, déduire la valeur marchande d'un autre bien similaire, vendu dans un délai d'un an avant ou après l'acquisition du bien concerné, cette disposition fait une distinction selon que le premier bien vendu se situe ou non en Hongrie. D'après la Commission, en raison de la différence de traitement fiscal entre les redevables, étrangers ou hongrois, qui vendent un bien sis en Hongrie, et les redevables qui vendent un bien situé en dehors du territoire hongrois, le régime fiscal en cause est discriminatoire et de nature à dissuader les seconds d'exercer leur droit à la libre circulation et à la liberté d'établissement.

34. Il convient de remarquer, à cet égard, que les observations de la Commission, à qui il incombe d'établir l'existence de la prétendue violation du droit communautaire/du

7 — Voir, à ce sujet, arrêts précités note 6, Commission/Portugal, points 13 et 14, et Commission/Allemagne, points 18 et 19.

8 — Voir arrêt Commission/Allemagne, précité note 6, point 20; arrêts du 21 février 2006, Ritter-Coulais (C-152/03, Rec. p. I-1711, point 31); du 7 septembre 2006, N (C-470/04, Rec. p. I-7409, point 28), et du 18 juillet 2007, Hartmann (C-212/05, Rec. p. I-6303, point 17).

9 — Voir arrêt Commission/Suède, précité à la note 6, point 17; arrêts du 15 décembre 1995, Bosman (C-415/93, Rec. p. I-4921, point 94); du 2 octobre 2003, van Lent (C-232/01, Rec. p. I-11525, point 15), et du 29 avril 2004, Weigel (C-387/01, Rec. p. I-4981, point 52).

10 — Voir, par exemple, arrêts du 6 décembre 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Rec. p. I-10451, point 33), et Commission/Suède, précité note 6, point 19.

droit de l'Union dans un recours en manquement [11], étaient ambiguës sur le point de savoir si elle voyait, dans la distinction faite par la législation fiscale hongroise critiquée, une discrimination fondée sur la résidence. Donc, la Commission soutenait, d'une part, que la législation litigieuse dissuade en particulier les personnes qui ont leur résidence dans un autre État membre de s'installer en Hongrie, par exemple en y exerçant un travail. D'autre part, elle a expressément réfuté la référence du gouvernement hongrois à la jurisprudence Schumacker [12], déclarant dans ce contexte que la distinction opérée par le régime fiscal en cause n'est pas fondée sur la résidence, puisque la présente affaire concerne des redevables qui sont résidents en Hongrie, ou qui sont sur le point de le devenir.

35. En tout état de cause, il semble, à suivre le raisonnement de la Commission, que la discrimination soit censée naître, d'une manière générale, du traitement fiscal moins favorable des transferts de domicile d'un autre État membre vers la Hongrie par rapport aux transferts de domicile à l'intérieur du territoire hongrois. La Commission considère, en substance, que, en vertu du principe d'égalité (fiscale), la première situation (transfrontalière) doit être traitée de la même manière par le fisc que la seconde situation (nationale), c'est-à-dire qu'elle devrait ouvrir le droit à l'avantage fiscal qui est en cause ici.

36. Ainsi que les deux parties au présent recours en sont en fait convenues dans ce contexte, le point de savoir si la thèse de la Commission et, partant, le présent recours en manquement sont fondés tourne autour de la question de savoir si les situations susmentionnées — celle du redevable qui vend un bien immobilier sis en Hongrie, d'une part, et celle du redevable qui vend un bien similaire situé en dehors du territoire hongrois, d'autre part — sont objectivement comparables en ce qui concerne l'avantage fiscal (la possibilité de déduire la valeur marchande du bien vendu de l'assiette de la taxe sur les cessions de biens immobiliers).

37. Telle est, en fait, la conséquence de ce que, d'après une jurisprudence constante, la discrimination ne peut naître que de l'application de règles différentes à des situations comparables ou de l'application de la même règle à des situations différentes [13].

38. En conséquence, la discrimination à l'égard d'une catégorie de redevables par rapport à une autre catégorie de redevables ne peut être invoquée que si les situations de

11 — Voir, entre autres, arrêts du 22 septembre 1988, Commission/Grèce (272/86, Rec. p. 4875, point 17), et du 29 avril 2004, Commission/Autriche (C-194/01, Rec. p. I-4579, point 34).

12 — Précitée note 2, point 34.

13 — Voir, à cet égard, arrêts du 22 mars 2007, Talotta contre État belge (C-383/05, Rec. p. I-2555, point 18), et du 18 juillet 2007, Lakebrink et Peters-Lakebrink (C-182/06, Rec. p. I-6705, point 27).

ces groupes sont comparables au regard des règles fiscales en cause [14].

39. En l'occurrence, la République de Hongrie est donc invitée à admettre au bénéfice de l'avantage fiscal en cause les redevables qui vendent un bien immobilier à usage résidentiel situé en dehors du territoire hongrois, à condition cependant que leur situation soit considérée comme objectivement comparable, dans le contexte de la taxe sur les cessions de biens immobiliers en cause, à celle de redevables qui vendent un bien sis en Hongrie [15].

40. Il convient de remarquer dans ce contexte que, tant dans ses observations écrites qu'à l'audience, la Commission s'est contentée en substance, à propos de l'approche correcte à choisir pour répondre à la question du caractère objectivement comparable, de déclarer que, à son avis, il n'y a pas de différence objective entre un redevable qui acquiert un premier bien immobilier à usage résidentiel en Hongrie et un redevable qui fait de même en quelque autre endroit de l'Union.

41. En dehors du fait que cet argument n'est guère concluant en soi, nous pensons que l'analyse de la Commission dans le cas d'espèce repose sur une prémisse qui ne prend pas suffisamment en considération le fait que, en l'état actuel du développement du droit de l'Union et de l'harmonisation des droits nationaux en matière d'impositions directes, nous ne saurions percevoir la Communauté/l'Union comme formant une «zone fiscale» unique ou comme possédant une souveraineté fiscale en vertu de laquelle la localisation des redevables ou des biens assujettis, ou les déplacements des redevables à l'intérieur de cette zone, n'aurait plus d'importance quant à leur assujettissement aux impositions directes.

42. Or, dans la réalité, la Communauté/l'Union se présente comme une mosaïque de systèmes fiscaux nationaux et de souverainetés fiscales qui coexistent et au sein de laquelle, en principe, chaque État membre définit l'organisation et la philosophie de son système fiscal et exerce ses pouvoirs d'imposition selon le principe fiscal de territorialité à l'égard des activités qui ont lieu sur son territoire [16].

43. Même si la souveraineté fiscale est limitée par les exigences du droit communautaire/du droit de l'Union et, en particulier, par les libertés fondamentales, et même si la répartition des pouvoirs d'imposition nationaux est coordonnée jusqu'à un certain point par des conventions fiscales, il n'en reste pas moins que des considérations territoriales, telles que

14 — Voir aussi, à cet égard, arrêts Schempp (précité à la note 3, point 29), et du 8 novembre 2007, Amurta (C-379/05, Rec. p. I-9569, point 33).

15 — Voir, a contrario, arrêt Schumacker (précité à la note 2, point 34).

16 — Voir, dans ce contexte, arrêts du 28 janvier 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. p. I-249, point 23), et du 12 février 2009, Block (C-67/08, Rec. p. I-883, points 28 à 30); pour ce qui est du principe fiscal de territorialité, voir arrêts du 15 mai 1997, Futura Participations et Singer (C-250/95, Rec. p. I-2471, point 22), et du 16 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Rec. p. I-2107, point 75).

le lieu de résidence ou le lieu de situation d'un bien, peuvent avoir une importance objective dans l'exercice par les États membres de leurs pouvoirs d'imposition.

44. Cela admis, cependant, la question est de déterminer si, dans un cas donné, la législation fiscale peut reposer sur un tel critère ou, en d'autres termes, si les situations de deux redevables sont objectivement comparables malgré des différences quant à la résidence du redevable ou au lieu où le bien est situé. En tout état de cause, cette question doit être tranchée et appréciée au regard de la finalité et de la teneur du régime fiscal national particulier qui fait la distinction en cause [17].

45. Il convient, en l'espèce, de se rappeler, à cet égard, que la taxe en cause est une taxe perçue sur la cession de biens immobiliers à titre onéreux. Dans le cas de tels biens, il n'est pas inhabituel et, de fait, ainsi que le soutient le gouvernement hongrois, il est inhérent au principe fiscal de territorialité qu'une telle imposition soit opérée en fonction du lieu où le bien immobilier se situe, en tant que facteur de rattachement. Ce critère est donc, en soi, objectivement inhérent au type d'imposition en cause.

46. Il conviendra ensuite de noter que, en adoptant la disposition litigieuse, l'article 21, paragraphe 5, de la loi XCIII, la Hongrie a choisi d'exercer ses pouvoirs d'imposition sur la cession de biens immobiliers de manière à ce que, sous réserve des conditions définies dans ledit article, une seconde acquisition d'un bien ne soit imposée que sur la base de la différence entre la valeur marchande du bien acquis et celle du bien vendu. Il n'est pas contesté que ce choix est légitime et qu'il relève de la souveraineté de la Hongrie en matière fiscale, étant donné que celle-ci pourrait tout aussi bien ne pas percevoir de taxe du tout sur le transfert d'un bien immobilier à usage résidentiel ou, à l'inverse, prendre comme assiette la valeur marchande du bien acquis sans opérer une réduction sur chaque acquisition.

47. Même si, comme l'a démontré la Commission, la déduction accordée selon ce mécanisme ne correspond pas nécessairement à la taxe perçue sur la première acquisition d'un bien immobilier à usage résidentiel, il n'en reste pas moins que le redevable concerné a déjà supporté, sur ce bien, la taxe sur les cessions de biens immobiliers prévue par la législation hongroise en cause.

17 — Voir à cet égard, arrêt Amurta, précité note 14, point 33; du 14 septembre 1999, Gschwind (C-391/97, Rec. p. I-5451, point 26); voir aussi arrêt du 16 septembre 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a. (C-127/07, Rec. p. I-9895, point 26). Il s'ensuit que la jurisprudence de la Cour sur cet aspect en matière d'imposition directe, comme l'arrêt Schumacker (précité note 2), invoqué par le gouvernement hongrois, ou l'arrêt du 7 septembre 2004, Manninen (C-319/02, Rec. p. I-7477), invoqué par la Commission, doit être lue à la lumière des circonstances de chaque cas d'espèce et, en particulier, à la lumière de la taxe particulière litigieuse, et ne saurait, sans autre forme de procès, être transposée à la législation fiscale qui est en cause ici.

48. Exiger, dans ces conditions, de la Hongrie qu'elle tienne compte de la valeur marchande d'un bien immobilier acquis et vendu dans un autre État membre et, en conséquence, d'une cession immobilière qui n'a pas donné lieu à une imposition au profit de la Hongrie, entraînerait une grave ingérence, quant à son niveau et à sa portée, dans l'imposition que la Hongrie a légitimement [18] choisie en la matière.

49. C'est donc, à mon avis, à juste titre que le gouvernement hongrois a fait valoir que la situation d'un redevable qui a acquis et vendu sur son territoire un bien immobilier à usage résidentiel est objectivement différente, en considération de la teneur et de la finalité de la législation fiscale en cause, de celle d'un redevable qui a acquis et vendu un bien immobilier dans un autre État membre, pour la raison que, dans le premier cas, l'acquisition de bien avait été soumise à la taxe en Hongrie, alors que, dans le second cas, la cession n'était pas imposable en Hongrie, en application du principe fiscal de territorialité.

50. En d'autres termes, si l'on envisage la situation sous l'angle des pouvoirs d'imposition de la Hongrie qui, en application du principe fiscal de territorialité, sont limités, en ce qui concerne les droits de mutation, à des activités ayant lieu sur son territoire, les redevables qui se trouvent dans une situation purement nationale et ceux qui sont dans une situation transfrontalière sont traités de la même manière, en ce sens que toute personne qui acquiert pour la première fois un bien immobilier à usage résidentiel en Hongrie est imposée sur la totalité de la valeur marchande de ce bien alors que toute personne qui acquiert un nouveau bien en Hongrie a le droit, sous réserve des autres conditions fixées par l'article 21, paragraphe 5, de la loi XCIII, d'être imposée sur la base de la différence entre la valeur marchande du bien acquis et celle du (premier) bien vendu.

51. Il découle de ce qui précède que, contrairement à ce que prétend la Commission, l'article 2, lu en combinaison avec l'article 21, paragraphe 5, n'est pas discriminatoire en ce qu'il permet de tenir compte de la valeur marchande du bien immobilier à usage résidentiel vendu aux fins de l'établissement de l'assiette de la taxe sur les cessions de biens immobiliers, à la condition toutefois que ce bien soit situé en Hongrie.

52. Dans la mesure où la Commission maintient que, en refusant le bénéfice de l'avantage fiscal qu'il prévoit à des redevables qui transfèrent leur résidence en Hongrie, ce régime constitue néanmoins une restriction à la libre circulation des personnes, il convient de noter que la Cour a jugé que le traité ne garantit pas à un citoyen de l'Union que le transfert de ses activités dans un État membre autre que celui dans lequel il résidait jusque-là est neutre en matière d'imposition. Compte tenu des disparités des réglementations des États membres en la matière, un tel transfert peut, selon les cas, être plus ou moins avantageux

18 — Voir point 46 ci-dessus.

ou désavantageux pour le citoyen sur le plan de l'imposition indirecte [19].

53. À cet égard, l'éventuel «effet de dissuasion» du régime fiscal en cause sur les personnes qui souhaitent faire usage de leur droit de libre circulation n'est pas, en principe, différent de celui qui peut découler du simple fait qu'il existe une certaine imposition directe dans un État membre donné, ou en raison d'un taux d'imposition relativement élevé qu'un État membre est, en tout état de cause, libre de choisir dans l'exercice de sa souveraineté fiscale. En fait, un tel effet restrictif, dans des circonstances telles que celles de la présente affaire, est le résultat de disparités entre les systèmes fiscaux des États membres plutôt que d'un traitement fiscal défavorable des situations transfrontalières qui serait inhérent à la législation fiscale de l'État membre concerné elle-même, effet qu'il faut accepter comme étant la conséquence de l'existence de différents systèmes fiscaux nationaux [20].

19 — Voir, à cet égard, arrêts Block, précité note 16, points 34 et 35; Schempp, précité note 3, point 45, et du 15 juillet 2004, Lindfors (C-365/02, Rec. p. I-7183, point 34).

20 — Voir, à cet égard, aussi arrêts Block, précité note 16, point 28, et du 14 novembre 2006, Kerckhaert et Morres (C-513/04, Rec. p. I-10967, point 20), et Columbus Container Services, précité note 10, point 43. Ainsi, dans les circonstance de la présente affaire, si l'État membre dans lequel une personne a acquis un premier bien immobilier à usage résidentiel impose toute acquisition, y compris la seconde, d'un bien similaire à concurrence de sa valeur totale et à un taux plus élevé que celui qui est appliqué en Hongrie, cette personne pourrait, si l'on suit la logique du raisonnement de la Commission, même être incitée, nonobstant le régime fiscal hongrois en cause, à s'établir en Hongrie et à y acquérir une autre résidence plutôt que de se déplacer à l'intérieur de l'État membre concerné.

54. Il s'ensuit, premièrement, sans qu'il soit nécessaire de rechercher si la législation fiscale en cause est aussi justifiée par la nécessité de maintenir la cohérence du système fiscal ou de prévenir les abus, que les dispositions de l'article 2 de la loi XCIII, lues en combinaison avec celles de son article 21, paragraphe 5, ne sont pas contraires aux articles 39 CE et 43 CE.

55. Deuxièmement, la même conclusion vaut aussi, s'agissant de personnes qui ne sont pas économiquement actives, pour le grief fondé sur l'article 18 CE.

56. Troisièmement, dans la mesure où la Commission prétend également que la République de Hongrie a manqué aux obligations qui lui incombaient en vertu des articles 28 et 31 de l'accord EEE, qui sont fondamentalement identiques à celles établies par les articles 39 CE et 43 CE, et à propos desquelles la Commission n'a pas avancé d'arguments distincts, ce grief doit être écarté pour les mêmes raisons que celles exposées ci-dessus.

57. À la lumière des observations qui précèdent, nous concluons que le présent recours en manquement devrait être rejeté.

V — Conclusion

58. Nous proposons donc à la Cour de:

1) rejeter le recours comme infondé;

2) condamner la Commission européenne aux dépens.