CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. JÁN MAZÁK presentadas el 9 de diciembre de 2010[1]

I. Introducción

1. Con el presente recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión el 8 de julio de 2009, ésta solicita que se declare que la República de Hungría ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE y 28 y 31 del Acuerdo EEE, al dispensar a la compra de una vivienda situada en Hungría en sustitución de una vivienda situada en otro Estado un tratamiento menos favorable que el dispensado a la compra de una vivienda situada en Hungría en sustitución de una vivienda situada en este mismo Estado.

II. Marco jurídico

2. En virtud del artículo 63 de la Ley CXVII de 1995 del impuesto sobre la renta (en lo sucesivo, «Ley CXVII»), «[...] el tipo impositivo aplicable a los rendimientos procedentes de la transmisión de inmuebles y de derechos de propiedad se fija en el 25 %. […] Se reducirá (o quedará exento) el impuesto abonado hasta el límite del impuesto aplicado a la parte del rendimiento procedente de la transmisión de un inmueble o de un derecho de propiedad (deducción por adquisición de vivienda) que los particulares destinen a una adquisición con fines residenciales para sí mismos, para familiares cercanos o para ex-cónyuges, en los 12 meses previos a la percepción del rendimiento o en los 60 meses posteriores a dicha fecha (base de la deducción por adquisición de vivienda).» Dicha deducción por compra de vivienda se concederá únicamente si la inversión se realiza en una vivienda en Hungría.

3. El artículo 1 de la Ley XCIII de 1990 en materia de impuestos (en lo sucesivo, «Ley XCIII») dispone:

«Será exigible el pago de un impuesto sobre el patrimonio en caso de sucesión, de donación o de transmisión de propiedad a título oneroso.»

4. El artículo 2 de la Ley XCIII establece:

«[…] las disposiciones relativas al impuesto de donaciones y de transmisiones de propiedad

1 — Lengua original: inglés.

a título oneroso serán aplicables a los inmuebles y a los derechos patrimoniales que recaigan sobre los mismos, salvo que un convenio internacional disponga lo contrario.»

5. Por último, el artículo 21, apartado 5, de la Ley XCIII dispone:

«[…] Cuando el adquirente particular venda su otra vivienda en el año anterior o posterior a la compra, la base imponible para el cálculo del impuesto estará constituida por la diferencia entre el valor de mercado –bruto– del bien adquirido y el del bien vendido.»

III. Procedimiento administrativo previo y procedimiento judicial

6. Mediante escrito de 23 de marzo de 2007, la Comisión hizo saber al Gobierno húngaro que la legislación tributaria húngara relativa a la transmisión de bienes inmuebles incumplía a su juicio las obligaciones que incumben a la República de Hungría en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE y los artículos correspondientes del Acuerdo EEE.

7. Según la Comisión, las disposiciones de la Ley CXVII y la Ley XCIII vulneraban los principios de libre circulación de personas y libertad de establecimiento al establecer una carga fiscal más elevada sobre la compra de vivienda en Hungría cuando se celebra una venta de una vivienda situada en otro Estado miembro que cuando la venta tiene por objeto una vivienda situada en territorio húngaro. Debido a su carácter discriminatorio, dichas disposiciones constituyen un obstáculo a la libre circulación de trabajadores y de capitales, así como a la libertad de establecimiento.

8. En su escrito de 8 de agosto de 2007, el Gobierno húngaro reconoció que las disposiciones del artículo 63 de la Ley CXVII constituyen una infracción del Derecho comunitario (actualmente Derecho de la Unión) y anunció su intención de adoptar una nueva legislación para garantizar el mismo trato a todos los sujetos pasivos. Sin embargo, en lo que respecta al artículo 21, apartado 5, de la Ley XCIII, el Gobierno húngaro mantuvo su opinión de que sus disposiciones son conformes con la normativa de la Unión en materia de libre circulación.

9. El 27 de junio de 2008, la Comisión emitió un dictamen motivado en el que mantuvo las imputaciones formuladas en su escrito de requerimiento de 23 de marzo de 2007 en lo que respecta al artículo 2 en relación con el artículo 21, apartado 5, de la Ley XCIII y reiteró su opinión de que las disposiciones de la legislación tributaria húngara vulneraban los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE.

10. Dado que en su respuesta a dicho dictamen motivado las autoridades húngaras mantuvieron en esencia su postura de que las

disposiciones de la legislación tributaria húngara controvertidas son conformes al Derecho de la Unión Europea, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

IV. Análisis

A. *Alegaciones principales de las partes*

11. La Comisión considera que al conceder, a efectos de establecer la base imponible del impuesto sobre la transmisión de bienes inmuebles, la posibilidad de deducir el valor de mercado de la vivienda vendida del valor de la vivienda adquirida en caso de venta de una vivienda situada en territorio húngaro, mientras que deniega dicha deducción si la vivienda vendida está situada en otro Estado miembro, las disposiciones de la legislación tributaria húngara controvertidas son contrarias a los principios de libre circulación de personas y libertad de establecimiento establecidos por los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE y los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE, y constituyen un obstáculo al ejercicio de dichas libertades.

12. En esencia, alega que, como resultado de la exclusión de la ventaja fiscal descrita, los ciudadanos extranjeros o húngaros que viven en otro Estado miembro y han comprado una vivienda en él pueden verse disuadidos de ejercer su derecho a la libre circulación y establecerse en Hungría.

13. La Comisión considera que dichas personas, que pueden haber pagado ya impuestos por un importe similar en el Estado de residencia anterior cuando adquirieron su vivienda, se encuentran en una situación objetivamente comparable a la de las personas que adquirieron su vivienda anterior en Hungría. En consecuencia, dichas personas deben ser tratadas del mismo modo en lo que respecta al impuesto húngaro aplicado a la transmisión de bienes inmuebles. Sin embargo, debido a que la legislación húngara controvertida coloca a quienes adquieren una vivienda para sustituir dicha vivienda situada en otro Estado miembro en una situación menos favorable que la de quienes también compran una vivienda pero tienen ya una vivienda en el territorio de Hungría –en la medida en que tienen que pagar el impuesto de transmisiones por el importe total del valor de la vivienda en cuestión–, trata situaciones similares de manera diferente, por lo que puede constituir discriminación.

14. Según la Comisión, dicha diferencia de trato no está objetivamente justificada.

15. A este respecto, rechaza la tesis de que las normas tributarias controvertidas podrían estar justificadas por la necesidad de

mantener la cohesión del sistema tributario, ya que no existe ningún vínculo directo entre la ventaja fiscal de que se trata y la compensación de dicha ventaja según es necesario con arreglo a jurisprudencia reiterada sobre este extremo. Más concretamente, no existe ninguna relación directa entre la adquisición de otra vivienda, que conlleva la obligación de abonar impuestos, y la venta de la primera vivienda y los impuestos pagados en ese momento, y sólo el legislador húngaro considera que estas cuestiones están relacionadas.

16. Además, a juicio de la Comisión, la vulneración de las libertades fundamentales alegada en el presente asunto no puede justificarse ni por el principio de territorialidad invocado por el Gobierno húngaro, ni como medio para impedir abusos que puedan producirse en relación con la administración de la ventaja fiscal controvertida o debido a las graves dificultades administrativas y complicaciones que, según se alega, las autoridades húngaras pueden tener que afrontar en este contexto.

17. Sin embargo, la Comisión admite que la República de Hungría puede imponer requisitos específicos al sujeto pasivo para obtener la información necesaria, si bien dichos requisitos no pueden ser en ningún caso desproporcionados con respecto al objetivo perseguido.

18. El Gobierno húngaro se opone a la opinión manifestada por la Comisión de que la norma fiscal controvertida, que evidentemente se refiere a un impuesto directo, es contraria a las disposiciones del Tratado y del Acuerdo EEE relativas a la libre circulación de personas y a la libertad de establecimiento.

19. A este respecto, subraya, en particular, que las personas que adquieren una vivienda en Hungría por primera vez y anteriormente eran propietarias de una vivienda en otro Estado miembro no están en una situación comparable a la de las personas que realizan una segunda compra de vivienda en Hungría para sustituir una vivienda situada en este país.

20. Todas las personas que adquieren una vivienda en territorio húngaro por primera vez son las que deben considerarse en la misma situación a efectos de la normativa tributaria controvertida, mientras que quienes realizan una segunda adquisición de vivienda en territorio húngaro para sustituir una vivienda que ya poseen en éste están, a su vez, en una situación comparable entre sí. De hecho, los miembros de cada uno de estos grupos son tratados del mismo modo con arreglo a la legislación tributaria húngara, con independencia de su nacionalidad o residencia. Por consiguiente, la ventaja fiscal controvertida no constituye un trato discriminatorio.

21. El Gobierno húngaro señala en este contexto que la diferenciación entre quienes desean comprar una vivienda en Hungría por primera vez y quienes, al mismo tiempo que venden una vivienda que ha sido ya gravada

con el impuesto de transmisiones, compran una nueva vivienda en Hungría, está objetivamente justificada debido al hecho de que la competencia fiscal de Hungría en lo que respecta a la transmisión de bienes inmuebles está limitada a su territorio. Además, según se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia iniciada con la sentencia Schumacker, el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, puesto que estas dos categorías de sujetos pasivos no se encuentran en una situación comparable. [2]

22. En lo que respecta a la cuestión de si la legislación húngara controvertida constituye un obstáculo al derecho a la libre circulación según se establece en los artículos del Tratado invocados por la Comisión, el Gobierno húngaro recuerda que es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que el Tratado no garantiza a un ciudadano de la Unión que el traslado de sus actividades a un Estado miembro que no sea aquel en el que residía hasta entonces sea neutro en materia de tributación. Habida cuenta de las disparidades de las legislaciones de los Estados miembros en esta materia, tal traslado puede, según los casos, ser más o menos ventajoso o desventajoso para el ciudadano en el plano de la tributación indirecta. [3]

23. En cualquier caso, según el Gobierno húngaro, aunque hubiera de considerarse que la legislación controvertida constituye una restricción a la libertad de circulación, ésta está objetivamente justificada a la luz del principio de territorialidad fiscal y por la necesidad de salvaguardar la cohesión del sistema tributario nacional. Por lo que se refiere a este último motivo de justificación, el requisito de que exista un «vínculo directo» entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de dicha ventaja no debe entenderse de forma tan restrictiva como sostiene la Comisión, ya que no es necesario que la reducción fiscal concedida por la segunda compra de vivienda se corresponda exactamente con el impuesto que ha gravado la primera compra de vivienda.

24. Por último, el Gobierno húngaro señala que la obligación de tener en cuenta los impuestos que pueden gravar la transmisión de una vivienda en otro Estado miembro daría lugar a una excesiva complejidad de su sistema fiscal y se enfrentaría dificultades administrativas importantes, ya que no es posible verificar en la práctica si un impuesto de transmisiones comparable puede haber gravado la adquisición de un bien inmueble en un país distinto de Hungría e impedir de manera efectiva el abuso de la ventaja fiscal controvertida. Por otra parte, a diferencia de lo que alega la Comisión, no constituye un objetivo de la legislación fiscal controvertida el evitar una reducción de los ingresos fiscales.

2 — Sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225), apartado 34.

3 — Invocando, entre otras, la sentencia de 12 de julio de 2005, Schempp (C-403/03, Rec. p. I-6421), apartado 45.

B. *Apreciación*

25. Como cuestión preliminar, considero que, a diferencia de lo que la Comisión sostuvo en su recurso, no existe ninguna razón para cuestionar la caracterización que el Gobierno húngaro hace del impuesto sobre la transmisión de bienes inmuebles controvertido en el presente asunto como forma de impuesto directo, en la medida en que aparentemente se recauda de la persona que soporta también su carga económica. [4]

26. En lo que respecta a la sentencia Comisión/Bélgica, que la Comisión Europea citó en este contexto, basta señalar que, en primer lugar, dicho asunto se refería a un impuesto diferente, concretamente, los derechos de registro, y que, en segundo lugar, para responder a las cuestiones planteadas el Tribunal de Justicia adoptó en esencia la clasificación como impuesto indirecto dada al impuesto controvertido en dicho asunto por el órgano jurisdiccional remitente. [5]

27. Dicho esto, procede recordar que es jurisprudencia reiterada que, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario. [6]

28. Por consiguiente, es necesario examinar si, como la Comisión sostiene, las disposiciones de la legislación húngara relativas a la tributación de las transmisiones de bienes inmuebles a título oneroso y, en particular, el artículo 2 en relación con el artículo 21, apartado 5, de la Ley XCIII, constituyen una restricción a la libre circulación de personas y a la libertad de establecimiento consagradas en los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE, y en los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE.

29. En primer lugar, en lo que atañe a la imputación de que la República de Hungría ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE, ha de señalarse que el artículo 18 CE, que establece con carácter general el derecho de todo ciudadano de la Unión a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, tiene una expresión específica en el artículo 39 CE por lo que respecta a la libre circulación de los trabajadores y en el artículo 43 CE por lo que se refiere a la libertad de establecimiento. Por ello, ha de examinarse, en primer lugar, si el régimen fiscal controvertido es contrario a los artículos 39 CE

4 — En relación con dicha distinción comúnmente aceptada de impuestos directos e indirectos, véanse las conclusiones de la Abogado General Stix-Hackl presentadas en el asunto Banca Popolare di Cremona (sentencia de 3 de octubre de 2006, C-475/03, Rec. p. I-9373), puntos 54 y 55.

5 — Sentencia de 26 de octubre de 2006 (C-199/05, Rec. p. I-10485), en particular el apartado 17.

6 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 17 de enero de 2008, Comisión/Alemania (C-152/05, Rec. p. I-39), apartado 16; de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec. p. I-10837), apartado 29; de 26 de octubre de 2006, Comisión/Portugal (C-345/05, Rec. p. I-10633), apartado 10, y de 18 de enero de 2007, Comisión/Suecia (C-104/06, Rec. p. I-671), apartado 12.

y 43 CE antes de analizar, en segundo lugar, dicho régimen a la luz del artículo 18 CE. [7]

30. En este contexto, procede recordar, con carácter preliminar, que todo nacional de un Estado miembro, independientemente de su lugar de residencia y de su nacionalidad, que haga uso o haya hecho uso del derecho a la libre circulación de los trabajadores o de la libertad de establecimiento y que haya ejercido una actividad profesional en un Estado miembro distinto del de su residencia, está comprendido, según el caso, en el ámbito de aplicación del artículo 39 CE o del artículo 43 CE. [8]

31. A continuación, ha de indicarse que el conjunto de disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de personas tiene por objeto facilitar a los nacionales de la Unión el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio de la Unión y se oponen a las medidas que pudieran colocar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro. [9]

32. En consecuencia, las disposiciones relativas a la libre circulación de los trabajadores y las relativas a la libertad de establecimiento tienen por objeto, en particular, garantizar el derecho al trato nacional en el Estado miembro de acogida. [10]

33. En el presente asunto, la legislación tributaria controvertida, más concretamente el artículo 21, apartado 5, de la Ley XCIII, es criticada por la Comisión debido a que, para determinar si el adquirente de una vivienda en Hungría puede deducir, a efectos del cálculo de la base imponible del impuesto devengado por las transmisiones de bienes inmuebles a título oneroso, el valor comercial de otra vivienda vendida en el año anterior o posterior a la adquisición de la vivienda de que se trate, establece una distinción en función de si dicha vivienda anteriormente poseída y vendida está situada o no en Hungría. Según la Comisión, como consecuencia de la diferencia de trato fiscal entre sujetos pasivos, ciudadanos extranjeros o húngaros, que venden en una vivienda situada en Hungría y los sujetos pasivos que venden una vivienda situada fuera del territorio húngaro, el régimen fiscal controvertido es discriminatorio y puede disuadir a dichos sujetos pasivos de ejercer su derecho a la libre circulación y a la libertad de establecimiento.

34. A este respecto, ha de señalarse que las alegaciones de la Comisión, a la que corresponde demostrar la existencia del incumplimiento alegado del Derecho comunitario o

7 — Véanse, en este sentido, las sentencias Comisión/Portugal, citada en la nota 6, apartados 13 y 14, y Comisión/Alemania, citada en la nota 6, apartados 18 y 19.

8 — Véanse las sentencias Comisión/Alemania, citada en la nota 6, apartado 20; de 21 de febrero de 2006, Ritter-Coulais (C-152/03, Rec. p. I-1711), apartado 31; de 7 de septiembre de 2006, N (C-470/04, Rec. p. I-7409), apartado 28, y de 18 de julio de 2007, Hartmann (C-212/05, Rec. p. I-6303), apartado 17.

9 — Véanse las sentencias Comisión/Suecia, citada en la nota 6, apartado 17; de 15 de diciembre de 1995, Bosman (C-415/93, Rec. p. I-4921), apartado 94; de 2 de octubre de 2003, van Lent (C-232/01, Rec. p. I-11525), apartado 15, y de 29 de abril de 2004, Weigel (C-387/01, Rec. p. I-4981), apartado 52.

10 — Véanse, por ejemplo, las sentencias de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Rec. p. I-10451), apartado 33, y Comisión/Suecia, citada en la nota 6, apartado 19.

de la Unión en el marco de un recurso por incumplimiento, [11] son ambiguas acerca de si considera que la diferenciación establecida en la legislación tributaria húngara criticada constituye una discriminación por razón de residencia. En consecuencia, por una parte, la Comisión afirmó que la legislación controvertida disuade en particular a las personas que tienen su residencia en otro Estado miembro de establecerse en Hungría, por ejemplo, aceptando un trabajo en este país. Por otra parte, rechazó expresamente la referencia realizada por el Gobierno húngaro a la jurisprudencia Schumacker, [12] y declaró en este contexto que la distinción establecida por el régimen fiscal controvertido no se basa en la residencia, ya que el presente asunto se refiere a contribuyentes que son residentes o van a residir en Hungría.

35. En cualquier caso, según el razonamiento de la Comisión, parece que, en general, se considera que la discriminación se deriva del trato fiscal menos favorable de los cambios de residencia desde otro Estado miembro a Hungría en comparación con los cambios de residencia dentro del territorio húngaro. La Comisión considera en esencia que, en virtud del principio de igualdad (fiscal), la primera situación transfronteriza debe recibir el mismo trato fiscal que la situación interna descrita en segundo lugar, es decir, debe dar lugar al derecho a la ventaja fiscal controvertida en el presente asunto.

36. Como ambas partes del presente procedimiento han reconocido efectivamente en este contexto, el hecho de si la posición de la Comisión y en consecuencia el presente recurso por incumplimiento son fundados, gira en torno a la cuestión de si las situaciones indicadas –la del contribuyente que vende un bien inmueble situado en Hungría, por una parte, y la del contribuyente que vende un bien inmueble fuera del territorio húngaro, por otra– son objetivamente comparables en lo que respecta la ventaja fiscal controvertida (la posibilidad de deducir el valor de mercado de la vivienda vendida de la base imponible del impuesto sobre la transmisión de bienes inmuebles).

37. Ello es consecuencia de que, con arreglo a jurisprudencia reiterada, sólo puede existir discriminación si se aplican normas distintas a situaciones comparables o si se aplica la misma norma a situaciones diferentes. [13]

38. Por lo tanto, sólo cabe alegar la discriminación contra una categoría de sujetos pasivos en comparación con otra categoría de sujetos pasivos cuando la situación de dichos

11 — Véanse, entre otras, las sentencias de 29 de abril de 2004, Comisión/Austria (C-194/01, Rec. p. I-4579), apartado 34, y de 22 de septiembre de 1988, Comisión/Grecia (272/86, Rec. p. 4875), apartado 17.

12 — Sentencia Schumacker, citada en la nota 2, apartado 34.

13 — Véanse, en este sentido, por ejemplo, las sentencias de 22 de marzo de 2007, Talotta (C-383/05, Rec. p. I-2555), apartado 18, y de18 de julio de 2007, Lakebrink y Peters-Lakebrink (C-182/06, Rec. p. I-6705), apartado 27.

grupos es comparable en lo que respecta a la normativa fiscal de que se trata. [14]

39. Por consiguiente, en lo que atañe al presente asunto, Hungría debe conceder la ventaja fiscal controvertida a los sujetos pasivos que venden una vivienda fuera del territorio húngaro sólo si su situación debe considerarse objetivamente comparable, en el contexto del impuesto sobre la transmisión del bien inmueble de que se trate, a la situación del sujeto pasivo que vende una vivienda situada dentro del territorio húngaro. [15]

40. Procede señalar en este contexto que, tanto en sus alegaciones escritas como en la vista, la Comisión se limitó básicamente a afirmar, en lo que respecta al enfoque adecuado que debe adoptarse para responder a la cuestión de la comparabilidad objetiva en el presente asunto, que, en su opinión, no existe ninguna diferencia objetiva entre el sujeto pasivo que compra una primera vivienda en Hungría y el que compra una primera vivienda en otro país de la Unión.

41. Aparte de que dicha alegación es, como tal, poco concluyente, considero que el análisis de la Comisión en el presente asunto se basa en una premisa que no tiene suficientemente en cuenta la circunstancia de que, en la fase actual de desarrollo del Derecho de la Unión y de la armonización del Derecho nacional en el ámbito de los impuestos directos, no cabe considerar que la Comunidad/Unión constituye una única «zona fiscal» o soberanía fiscal que provocaría que la situación de los sujetos pasivos o de los bienes, o su movimiento dentro de dicha zona, careciera de pertinencia en lo que respecta a su sujeción a los impuestos directos.

42. Sin embargo, en realidad, desde una perspectiva de tributación directa, la Comunidad/Unión se presenta como un mosaico de soberanías fiscales y regímenes fiscales nacionales coexistentes en los que, en principio, cada Estado miembro determina la organización y concepción de su régimen fiscal y ejerce su competencia fiscal, con arreglo al principio de territorialidad fiscal, en relación con las actividades llevadas a cabo en su territorio. [16]

43. Aun cuando la soberanía fiscal está sujeta a los requisitos del Derecho comunitario/de la Unión, en particular a las libertades fundamentales, y aunque el reparto de la competencia fiscal nacional está coordinado en cierta medida por los convenios fiscales, no es menos cierto que aspectos territoriales, como

14 — Véanse también en este sentido las sentencias Schempp, citada en la nota 3, apartado 29, y de 8 de noviembre de 2007, Amurta (C-379/05, Rec. p. I-9569), apartado 33.

15 — Véase a *sensu contrario* la sentencia Schumacker, citada en la nota 2, apartado 34.

16 — Véanse, en este contexto, las sentencias de 12 de febrero de 2009, Block (C-67/08, Rec. p. I-883), apartados 28 a 30, y de 28 de enero de 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. p. I-249), apartado 23; en lo que respecta al principio de territorialidad fiscal, véanse las sentencias de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Rec. p. I-2107), apartado 75, y de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer (C-250/95, Rec. p. I-2471), apartado 22.

el lugar de residencia o el lugar en que está situado el bien inmueble, pueden tener una relevancia objetiva en el ejercicio de la competencia fiscal de los Estados miembros.

44. Sin embargo, hay que reconocer que el problema es determinar si en un supuesto determinado la legislación tributaria puede basarse en dicho criterio o, en otras palabras, si las situaciones de dos contribuyentes son objetivamente comparables a pesar de una diferencia relativa al lugar de residencia del sujeto pasivo o de situación del inmueble. En cualquier caso, esta cuestión debe determinarse y apreciarse en función de la finalidad y del contenido del régimen fiscal nacional concreto que establezca la distinción controvertida. [17]

45. A este respecto, ha de tenerse en cuenta en el presente asunto que el impuesto controvertido grava la transmisión de bienes inmuebles a título oneroso. En lo que respecta a los bienes inmuebles, no es poco común y, de hecho, como el Gobierno húngaro ha alegado, es conforme al principio de territorialidad fiscal, que dicha tributación se supedite al lugar en el que está situado el bien inmueble como factor de conexión. En consecuencia, dicho criterio es, como tal, objetivamente conforme al tipo de impuesto de que se trata.

46. Además, procede señalar que, al adoptar el artículo 21, apartado 5, de la Ley XCIII, Hungría optó por ejercer su competencia fiscal sobre la transmisión de bienes inmuebles de un modo que, en las condiciones indicadas en la disposición citada, la segunda compra de una vivienda sólo se grava por diferencia entre el valor de mercado de la vivienda adquirida y el de la vivienda vendida. No se ha cuestionado que dicha elección es legítima y que se basa en la soberanía fiscal de Hungría, del mismo modo que sería legítimo que se gravara la transmisión de vivienda o, a la inversa, que se considerara como base imponible el valor de mercado de la vivienda adquirida sin deducción por cada compra de dicha vivienda.

47. Aunque, como la Comisión ha demostrado, es posible que la deducción concedida con arreglo a dicho mecanismo no se corresponda necesariamente con el impuesto recaudado sobre la primera compra de vivienda, no es menos cierto que, en virtud de la legislación tributaria controvertida, el sujeto pasivo ha estado ya sujeto al impuesto de transmisiones húngaro en relación con dicho bien inmueble.

17 — Véanse, en este sentido, las sentencias Amurta, citada en la nota 14, apartado 33, y de 14 de septiembre de 1999, Gschwind (C-391/97, Rec. p. I-5451), apartado 26; véase también la sentencia de 16 de diciembre de 2008, Arcelor Atlantique y Lorraine y otros (C-127/07, Rec. p. I-9895), apartado 26. De ello se desprende que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre este aspecto en el ámbito de la tributación directa, como la sentencia Schumacker (citada en la nota 2) invocada por el Gobierno húngaro, o la sentencia Manninen (sentencia de 7 de septiembre de 2004, C-319/02, Rec. p. I-7477) invocada por la Comisión, debe entenderse a la luz de las circunstancias de cada caso y, en particular, del impuesto específico de que se trate y no puede extrapolarse sin más a la legislación tributaria controvertida en el presente asunto.

48. Desde esta perspectiva, exigir que Hungría tenga en cuenta el valor de mercado de la vivienda adquirida y vendida en otro Estado miembro y, en consecuencia, de la transmisión de un bien inmueble que no ha devengado un impuesto de transmisiones a favor de Hungría, daría lugar a una grave interferencia en el nivel y el alcance de la imposición legítimamente [18] elegida por Hungría en lo que respecta a las transmisiones de vivienda.

49. Por lo tanto, considero que el Gobierno húngaro ha alegado correctamente que la situación de un sujeto pasivo que ha adquirido y vendido una vivienda en territorio húngaro es, en cuanto al contenido y a la finalidad de la legislación tributaria controvertida, objetivamente diferente de la de un sujeto pasivo que ha comprado y vendido una vivienda en otro Estado miembro, debido a que en la primera situación la adquisición de vivienda ha estado sujeta al impuesto de transmisiones en Hungría, mientras que en la segunda situación la transmisión de la vivienda de que se trata no está sujeta a imposición en Hungría con arreglo al principio de territorialidad fiscal.

50. En otras palabras, desde la perspectiva de la competencia fiscal de Hungría, que, en virtud del principio de territorialidad fiscal, está limitada, por lo que respecta al impuesto de transmisiones, a las actividades realizadas dentro de su territorio, los sujetos pasivos en una situación meramente interna y los sujetos pasivos en una situación transfronteriza son tratados del mismo modo, ya que cualquier persona que adquiere una vivienda situada en Hungría por primera vez tributa por el valor de mercado íntegro de la vivienda, mientras cualquiera que posteriormente realice una segunda compra de vivienda situada en Hungría tiene derecho, siempre que cumpla el resto de los requisitos establecidos por el artículo 21, apartado 5, de la Ley XCIII, a tributar por la diferencia entre el valor de mercado de la vivienda adquirida y la (primera) vivienda vendida.

51. De lo anterior se desprende que, a diferencia de lo que alega la Comisión, el artículo 2 en relación con el artículo 21, apartado 5, de la Ley XCIII no es discriminatorio al permitir que el valor de mercado de la vivienda vendida sea tenido en cuenta a efectos del cálculo de la base imponible del impuesto de transmisiones de bienes inmuebles sólo a condición de que dicha vivienda esté situada en Hungría.

52. En la medida en que la Comisión sostiene que a pesar de que, al denegar la ventaja fiscal que establece a los sujetos pasivos que trasladan su vivienda a Hungría, dicho régimen fiscal constituye una restricción a la libre circulación de personas, ha de señalarse que el Tribunal de Justicia ha declarado que el Tratado no garantiza a un ciudadano de la Unión que el traslado de sus actividades a un Estado miembro que no sea aquel en el que residía hasta entonces sea neutro en materia de tributación. Habida cuenta de las disparidades de las legislaciones de los Estados miembros en esta materia, tal traslado puede, según los casos, ser más o menos ventajoso o

18 — Véase el punto 46 *supra*.

desventajoso para el ciudadano en el plano de la tributación. [19]

53. A este respecto, el posible «efecto disuasorio» del régimen fiscal controvertido sobre las personas que desean hacer uso de su derecho a la libre circulación no es, en principio, diferente del que puede derivarse sencillamente de la existencia de un impuesto directo en un Estado miembro determinado o en razón del tipo de gravamen comparativamente elevado que un Estado miembro puede elegir, en cualquier caso, en el ejercicio de su soberanía fiscal. La cuestión es que, en circunstancias como las del presente asunto, dicho efecto restrictivo es el resultado de disparidades entre los regímenes tributarios de los Estados miembros y no del trato fiscal desfavorable de situaciones transfronterizas inherentes en la propia legislación fiscal del Estado miembro de que se trata, de modo que tal efecto debe aceptarse como consecuencia de la coexistencia de regímenes fiscales nacionales diferentes. [20]

19 — Véanse, en este sentido, las sentencias Block, citada en la nota 16, apartados 34 y 35; Schempp, citada en la nota 3, apartado 45, y de 15 de julio de 2004, Lindfors (C-365/02 Rec. p. I-7183), apartado 34.

20 — Véanse, en este sentido, también las sentencias Block, citada en la nota 16, apartado 28; de 14 de noviembre de 2006, Kerckhaert y Morres (C-513/04, Rec. p. I-10967), apartado 20, y Columbus Container Services, citada en la nota 10, apartado 43. Por consiguiente, en el presente asunto, por ejemplo, si el Estado miembro en el que una persona ha adquirido una primera vivienda grava cualquier compra de vivienda, incluida una segunda compra, íntegramente y con un tipo impositivo superior al que es aplicable en Hungría, según la lógica de la tesis de la Comisión dicha persona puede incluso verse incitada, a pesar del régimen tributario húngaro controvertido, a establecerse en Hungría y comprar una segunda vivienda en ese país, en lugar de trasladarse dentro del Estado miembro de que se trate.

54. En primer lugar, sin que sea necesario apreciar si la legislación tributaria controvertida está justificada también por la necesidad de mantener la cohesión del régimen tributario o la prevención de abusos fiscales, se desprende que las disposiciones del artículo 2 en relación con el artículo 21, apartado 5, de la Ley XCIII no son contrarias a los artículos 39 CE y 43 CE.

55. En segundo lugar, en lo que respecta a las personas que no están económicamente activas, la misma conclusión es aplicable, por idénticas razones, a la imputación relativa al artículo 18 CE.

56. En tercer lugar, en la medida en que la Comisión también alega que la República de Hungría ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE, que son esencialmente idénticas a las establecidas en los artículos 39 CE y 43 CE y respecto de las que la Comisión no ha expuesto un razonamiento independiente, dicha imputación debe desestimarse por motivos idénticos a los expuestos anteriormente.

57. A la vista de lo anterior, llego a la conclusión de que el presente recurso por incumplimiento debe desestimarse.

V. Conclusión

58. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que:

1) Desestime el recurso por infundado.

2) Condene en costas a la Comisión Europea.