SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 1 de diciembre de 2011 *

En el asunto C-253/09,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 8 de julio de 2009,

Comisión Europea, representada por el Sr. R. Lyal y la Sra. K. Talabér-Ritz, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República de Hungría, representada por la Sra. R. Somssich y el Sr. M.Z. Fehér, en calidad de agentes,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: húngaro.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. M. Safjan, M. Ilešič y E. Levits y la Sra. M. Berger (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;
Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 23 de septiembre de 2010;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 9 de diciembre de 2010;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su demanda, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que 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 de los artículos 28 y 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»), al dispensar un trato diferente a la adquisición en Hungría de un inmueble destinado a convertirse en residencia principal tras la venta de otro bien de este tipo, en función de que el bien vendido radicase en Hungría o en el territorio de otro Estado miembro.

Marco jurídico nacional

2 El artículo 63 de la Ley nº CXVII de 1995 del impuesto sobre la renta (en lo sucesivo, «Ley del impuesto sobre la renta»), en su versión vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, establecía:

«[...] 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).»

3 Sólo se concedía esta deducción por adquisición de vivienda si la inversión recaía en un bien residencial situado en Hungría.

4 El artículo 1 de la Ley nº XCIII Tributaria de 1990 (en lo sucesivo, «Ley Tributaria»), en su versión aplicable al caso de autos, 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 [...].»

5 El artículo 2, apartado 2, de la Ley Tributaria tiene el siguiente tenor:

«Las disposiciones relativas al impuesto de donaciones y de transmisiones de propiedad 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.»

6 El artículo 21, apartado 5, de la Ley Tributaria establece:

«[...] 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 [...]»

El procedimiento administrativo previo

7 Mediante escrito de requerimiento de 23 de marzo de 2007, la Comisión hizo saber a la República de Hungría sobre el hecho de que las disposiciones tributarias nacionales relativas a la transmisión de inmuebles podían ser incompatibles con los derechos garantizados por los artículos 18 CE, 39 CE, 43 CE y 56 CE y por los artículos correspondientes del Acuerdo EEE.

8 La Comisión alegó que estas disposiciones tributarias tratan de modo discriminatorio la adquisición en Hungría de un inmueble para uso residencial que sigue a la venta de una residencia anterior, puesto que establecen medidas más favorables cuando dicha residencia radica en Hungría y no en el territorio de otro Estado miembro. Según la Comisión, dichas disposiciones imponen un mayor gravamen a la adquisición de inmuebles con fines residenciales vinculada a la venta de una residencia anterior

cuando ésta no radica en Hungría. Además, afirmó que, por su carácter discriminatorio, esas mismas disposiciones obstaculizan la libre circulación de trabajadores y de capitales y la libertad de establecimiento. La Comisión declaró también que no veía ninguna razón válida que pudiera justificar esa diferencia de régimen.

9 En su escrito fechado el 8 de agosto de 2007, la República de Hungría reconoció que la disposición que figura en el artículo 63 de la Ley del impuesto sobre la renta vulneraba el Derecho de la Unión vigente y anunció su intención de adoptar nuevas normas que garantizaran a los sujetos pasivos que no serían discriminados en el cálculo de su impuesto sobre la renta en función del lugar en el que radique su inmueble.

10 En cambio, por lo que respecta a la disposición que figura en el artículo 21, apartado 5, de la Ley Tributaria, la República de Hungría estimó que la misma no vulneraba el Derecho de la Unión.

11 Mediante escrito de 12 de diciembre de 2007, la República de Hungría informó a la Comisión de que el Parlamento húngaro había adoptado la Ley nº CXXVI de 2007 sobre modificación de determinadas leyes tributarias, que entró en vigor el 1 de enero de 2008. El artículo 19 de dicha Ley modifica el artículo 63 de la Ley del impuesto sobre la renta derogando las disposiciones relativas a la reducción del impuesto que se aplicaba a la adquisición de inmuebles situados en territorio húngaro con fines residenciales.

12 En estas circunstancias, la Comisión, manteniendo la posición expresada en su escrito de requerimiento, emitió el 27 de junio de 2008 un dictamen motivado en el que instaba a la República de Hungría a adoptar las medidas necesarias para atenerse a dicho dictamen en el plazo de dos meses contados desde su recepción.

13 La República de Hungría respondió al dictamen motivado mediante escrito de 27 de agosto de 2008 reiterando las consideraciones que ya había expuesto en su escrito de 8 de agosto de 2007.

14 Insatisfecha con esta respuesta, la Comisión interpuso el presente recurso.

Sobre el recurso

Alegaciones de las partes

15 La Comisión alega que la normativa controvertida, y concretamente el sistema de cálculo del impuesto que grava la adquisición de inmuebles, es contraria a los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE y a los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE pues penaliza a los ciudadanos de la Unión y del Espacio Económico Europeo (EEE) que desean adquirir un inmueble en Hungría, en el ejercicio de su derecho a la libre circulación, y venden simultáneamente su inmueble situado en otro Estado miembro de la Unión Europea o del EEE.

16 Dicha institución estima que el impuesto en cuestión es un impuesto indirecto.

17 A continuación, la Comisión alega que dicho impuesto se devenga con ocasión de cualquier adquisición en Hungría de inmuebles destinados a convertirse en residencia principal, pero que puede ser reducido, incluso suprimido, si presenta cierta

simultaneidad con la venta de la residencia anterior del adquirente, siempre que ésta radique en Hungría. Sostiene que aunque la base imponible para el cálculo de dicho impuesto está constituida, con arreglo al artículo 21, apartado 5, de la Ley Tributaria, por la diferencia entre el valor de mercado bruto del bien adquirido y el del bien vendido, sólo se puede deducir el valor de los bienes vendidos situados en territorio húngaro. Concluye que, en estas circunstancias, a causa de la discriminación provocada por el régimen del propio impuesto, quienes compran por vez primera en Hungría un inmueble destinado a convertirse en su residencia principal se encuentran en una situación menos favorable, y tienen menos incentivos para comprar una nueva vivienda en ese Estado miembro y para establecerse en él, que quienes compran de nuevo un bien de este tipo en sustitución del que ya poseían en territorio húngaro.

18 Pues bien, a juicio de la Comisión, quienes disponían, antes de adquirir en Hungría su nueva residencia principal, de una residencia principal en otro Estado miembro podían hallarse en la misma situación que quienes ya disponían de una residencia de ese tipo en Hungría, a saber, una situación en la que los primeros habían tenido que pagar también, en este otro Estado miembro, un impuesto de importe equivalente al del impuesto controvertido, en el momento de adquirir el bien destinado a convertirse en su residencia principal. Dicha institución considera que el hecho de que la normativa húngara no establezca ninguna posibilidad de deducir el valor de mercado del bien vendido del valor del nuevo bien adquirido al calcular la base imponible del impuesto, cuando el bien vendido no radica en Hungría, lleva a tratar de modo distinto dos situaciones objetivamente comparables y es, por tanto, discriminatorio.

19 Por lo que se refiere a la vulneración de la libertad de establecimiento, la Comisión considera, contrariamente a la posición de la República de Hungría, que, en relación con el ejercicio de esta libertad, poco importa que la disposición normativa controvertida se refiera a inmuebles utilizados con fines residenciales y no a establecimientos comerciales. Sostiene que no se puede excluir que un trabajador por cuenta propia establezca el lugar de su actividad profesional en el lugar de su residencia principal.

20 En cuanto a quienes no ejercen actividad económica alguna, se impone, a juicio de la Comisión, esta misma conclusión por idénticos motivos sobre la base del artículo 18 CE.

21 La Comisión considera también que, por los mismos motivos que los relativos a la infracción de los artículos 39 CE y 43 CE, la República de Hungría no cumple tampoco las obligaciones que le imponen los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE, correspondientes, respectivamente, a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de trabajadores.

22 Además, la Comisión estima que una discriminación de este tipo no está justificada por razones de interés general.

23 A la vista de las razones relativas a la coherencia del sistema tributario, la Comisión considera que la República de Hungría no puede invocar las sentencias de 28 de enero de 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. p. I-249), y de 23 de febrero de 2006, Keller Holding (C-471/04, Rec. p. I-2107). Aunque es cierto, según la Comisión, que la necesidad de garantizar la coherencia del sistema tributario puede justificar una limitación en el ejercicio de los principios fundamentales garantizados por el Tratado CE, la alegación basada en este motivo sólo podría ser acogida si existiese una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trata y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado. Pues bien, sostiene que no existe ninguna relación fiscal directa entre las ventas de los inmuebles afectados por la normativa controvertida.

24 Además, la Comisión considera que el principio de territorialidad, a saber, la existencia de una competencia tributaria que puede ser ejercida sin restricciones sobre los inmuebles situados en territorio nacional y la ausencia de una competencia de este tipo en relación con los bienes situados en el extranjero, invocado por la República de Hungría, no puede justificar tampoco la existencia de la medida que figura en el artículo 21, apartado 5, de la Ley Tributaria.

25 Del mismo modo, a juicio de la Comisión, que se apoya al respecto en la sentencia de 7 de septiembre de 2004, Manninen (C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 49), la eventual reducción de ingresos fiscales no puede ser invocada por las autoridades húngaras como razón imperiosa de interés general para justificar dicha medida.

26 Por último, remitiéndose nuevamente a la sentencia Manninen, antes citada, la Comisión rebate también la justificación basada en las dificultades a que se enfrentan las autoridades húngaras para tener en cuenta, al determinar el importe del impuesto devengado en la adquisición de un inmueble situado en Hungría, que se hayan vendido propiedades en otros Estados miembros y que se hayan pagado impuestos cuando fueron adquiridas. Según la Comisión, la dificultad para determinar en qué medida, en cuanto al fondo y al método de cálculo, el impuesto pagado en el extranjero se corresponde con el impuesto controvertido no puede constituir en ningún caso una alegación que pueda justificar la discriminación en cuestión. Sin embargo, la Comisión admite que la República de Hungría puede imponer, con arreglo a la sentencia de 17 de enero de 2008, Jäger (C-256/06, Rec. p. I-123), 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.

27 La República de Hungría, que subraya que el impuesto controvertido debe ser clasificado, al contrario de lo que opina la Comisión, en la categoría de los impuestos directos, replica que el régimen impositivo controvertido no puede infringir los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE ni tampoco las disposiciones correspondientes del Acuerdo EEE. Con carácter subsidiario, este Estado miembro alega que dicho régimen está justificado, en todo caso, por razones de interés general.

28 La República de Hungría invoca, en primer lugar, que no se vulneran la libre circulación de personas ni la libertad de establecimiento, fundamentalmente porque no existe discriminación entre situaciones objetivamente comparables. Rebatiendo la opinión de la Comisión al respecto, la República de Hungría considera que se encuentran en una situación objetivamente comparable todos aquellos que desean adquirir un inmueble en Hungría por vez primera, sin que importe demasiado que

hayan adquirido un bien de ese tipo en otro Estado miembro. Sostiene que se encuentran también en una situación objetivamente comparable quienes, pese a que ya eran propietarios en Hungría de un inmueble destinado a su vivienda principal, adquieren en dicho Estado un nuevo bien de ese tipo en sustitución del anterior.

29 En cambio, a juicio de dicho Estado miembro, no se hallan en una situación comparable quienes venden un inmueble situado en Hungría destinado a su residencia principal para adquirir, en el mismo Estado, otro bien de este tipo y quienes venden un inmueble situado en otro Estado miembro destinado a su residencia principal para adquirir en Hungría otro bien de este tipo. Por una parte, el domicilio fiscal de estas personas puede ser distinto porque quienes pertenecen a la primera categoría son residentes nacionales, mientras que quienes están comprendidos en la segunda categoría son residentes extranjeros. Por otra parte, para esta última categoría de personas, el bien previamente poseído no está sujeto al Derecho tributario húngaro, desde un punto de vista territorial y material, mientras que no ocurre así en cuanto a los bienes vendidos por la otra categoría de personas.

30 A este respecto, la República de Hungría se basa en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, y en particular en las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225, apartado 34), y de 5 de julio de 2005, D. (C-376/03, Rec. p. I-5821), conforme a la cual, tratándose de impuestos sobre la renta y de impuestos sobre el patrimonio, las situaciones de los residentes y de los no residentes no son, por lo general, comparables, y 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. Además, este Estado miembro invoca, en apoyo de su argumentación, el asunto que dio lugar a la sentencia de 8 de septiembre de 2005, Blanckaert (C-512/03, Rec. p. I-7685), subrayando la similitud de las disposiciones controvertidas en ese asunto y en el presente asunto.

31 Además, la República de Hungría subraya que el Tratado, tal como es interpretado por el Tribunal de Justicia, no garantiza a un ciudadano de la Unión la neutralidad en materia tributaria del traslado de sus actividades a otro Estado miembro (véanse,

en particular, las sentencias de 29 de abril de 2004, Weigel, C-387/01, Rec. p. I-4981, apartado 55; de 15 de julio de 2004, Lindfors, C-365/02, Rec. p. I-7183, apartado 34; y de 12 de julio de 2005, Schempp, C-403/03, Rec. p. I-6421, apartado 45). Así pues, este Estado miembro alega que el régimen controvertido es conforme con el principio fiscal de territorialidad, reconocido por el Derecho de la Unión (véase, en particular, la sentencia de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer, C-250/95, Rec. p. I-2471), conforme al cual los diferentes sistemas tributarios nacionales coexisten sin jerarquía entre ellos.

32 Al no estar comprendidas las posibles distorsiones derivadas de las disparidades existentes entre las normativas tributarias nacionales en el ámbito de aplicación de las disposiciones del Tratado en materia de libre circulación, cabe concebir que una persona que se haya beneficiado de las disposiciones en materia de libre circulación sea tratada en un Estado miembro de manera menos favorable desde el punto de vista fiscal por la simple razón de que está sometida a la autoridad fiscal de otro Estado miembro. No obstante, no se puede considerar que tal situación constituya, por una parte, en sí misma una discriminación en perjuicio de dicha persona ni, por otra parte, que sea una restricción al derecho a la libre circulación contraria al Derecho de la Unión.

33 La República de Hungría subraya, al respecto, que la competencia tributaria de los Estados miembros incluye no sólo la determinación de la carga fiscal, sino también la concesión de ventajas. Por tanto, considera que la normativa controvertida es conforme al principio de territorialidad y no vulnera el Derecho de la Unión.

34 La posible limitación de las libertades fundamentales en este supuesto es, a juicio de la República de Hungría, la consecuencia necesaria del reparto territorial de la competencia tributaria de los Estados miembros. Pues bien, sostiene que el mantenimiento del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros forma parte de las razones de interés general que justifican tales limitaciones.

35 Con carácter subsidiario, dicho Estado miembro, que invoca una jurisprudencia reiterada (véanse las sentencias Bachmann, antes citada; de 28 de enero de 1992, Comisión/Bélgica, C-300/90, Rec. p. I-305; Manninen, antes citada; Keller Holding, antes citada; y de 8 de noviembre de 2007, Amurta, C-379/05, Rec. p. I-9569), considera que el régimen impositivo controvertido está justificado por razones de interés general relativas a la coherencia del sistema tributario. Sostiene que el Tribunal de Justicia ha admitido una justificación de este tipo en estas circunstancias, cuanto, por una parte, se acredita la existencia de una relación directa entre la concesión de la ventaja fiscal de que se trate y la carga fiscal que es la contrapartida de la misma, y por otra parte, esa ventaja y esa carga se refieren a la misma persona y al mismo impuesto. En el caso de autos, la República de Hungría afirma que existe una relación de tal naturaleza dado que sólo quienes ya adquirieron un inmueble en territorio húngaro pueden beneficiarse de la ventaja fiscal controvertida cuando adquieren otro inmueble en Hungría. Así pues, a su juicio, no se puede negar que dicha ventaja fiscal y la carga fiscal que representa la contrapartida de la misma se refieren a la misma persona y se inscriben en el marco del mismo impuesto.

36 Por otra parte, la República de Hungría rebate la alegación formulada por la Comisión de que la normativa controvertida tiene por objeto únicamente evitar una disminución de los ingresos presupuestarios. Sostiene que el objetivo perseguido por dicha normativa consiste en procurar que todas las adquisiciones inmobiliarias en Hungría se someten, al menos una vez, al impuesto controvertido por todo el valor de mercado del bien adquirido, evitando que los recursos gravados por dicho impuesto en la primera adquisición lo sean de nuevo con posterioridad. Afirma que se trata de un todo coherente, inseparable de la aplicación del principio de territorialidad.

37 Por último, dicho Estado miembro alega que ampliar la ventaja fiscal a los inmuebles extranjeros en la normativa controvertida conllevaría problemas prácticos de tal gravedad que impedirían que el sistema funcionara y que ya no permitirían, en particular, que se previniesen los posibles abusos.

38 Además, la República de Hungría recuerda, en su escrito de dúplica, que de la demanda de la Comisión se desprende que ésta impugna la normativa húngara porque limita

el ejercicio de los derechos a la libre circulación y al libre establecimiento de quienes deseen trasladar el lugar de su residencia principal a Hungría en ejercicio de sus derechos a la libre circulación y al libre establecimiento. Considera que si la Comisión hubiese deseado examinar la normativa controvertida limitándose a considerar la adquisición del bien como una inversión, sin tener en cuenta los cambios de residencia o de domicilio fiscal, cabe suponer que lo habría hecho desde la perspectiva de la libre circulación de capitales con arreglo al artículo 56 CE.

39 Sin embargo, como no invocó esa libertad fundamental, sino únicamente la libre circulación de personas, procede considerar que la demanda sólo contempla las situaciones en las que una persona, que ejercita su derecho a la libre circulación, traslada su residencia a Hungría. Por tanto, este Estado miembro concluye de ello que el cambio de lugar de residencia y de domicilio fiscal justifica que se distinga entre quienes adquieren por vez primera una vivienda en Hungría y quienes adquieren una nueva vivienda en Hungría en sustitución de una vivienda anterior ya situada en dicho Estado.

40 En consecuencia, la República de Hungría, que invoca en apoyo de su razonamiento la sentencia de 12 de febrero de 2009, Block (C-67/08, Rec. p. I-883), sostiene que un Estado miembro no está obligado a tomar en consideración el valor de mercado de una vivienda situada en otro Estado miembro de la Unión o del EEE.

Apreciación del Tribunal Justicia

41 Con carácter preliminar, procede recordar que existe un desacuerdo entre la Comisión y la República de Hungría en lo relativo a la calificación del impuesto controvertido como impuesto directo o indirecto.

42 A este respecto, debe observarse que, con independencia de si, en el caso de autos, dicho impuesto es un impuesto directo o indirecto, el mismo no fue objeto de armonización dentro de la Unión y, por tanto, está comprendido en la competencia de los Estados miembros que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, deben ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión (véanse, en particular, por lo que respecta a la fiscalidad directa, las sentencias de 4 de marzo de 2004, Comisión/Francia, C-334/02, Rec. p. I-2229, apartado 21; de 20 de enero de 2011, Comisión/Grecia, C-155/09, Rec. p. I-65, apartado 39; y de 16 de junio de 2011, Comisión/Austria, C-10/10, Rec. p. I-5389, apartado 23).

43 Por consiguiente, ha de examinarse si, como sostiene la Comisión, la normativa nacional relativa a la tributación de los inmuebles transmitidos a título oneroso, en particular las disposiciones del artículo 2, apartado 2, en relación con el artículo 21, apartado 5, de la Ley Tributaria, constituye una restricción a la libre circulación de las personas consagrada en los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE, y en los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE.

Sobre las imputaciones basadas en la infracción de las disposiciones del Tratado

44 Por lo que respecta a la imputación basada en la infracción de los artículos 18 CE, 39 CE y 43 CE, debe recordarse que el artículo 18 CE, que enuncia de manera 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 los artículos 39 CE, por lo que respecta a la libre circulación de los trabajadores, y 43 CE, por lo que respecta a la libertad de establecimiento (véanse las sentencias de 26 de octubre de 2006, Comisión/Portugal, C-345/05, Rec. p. I-10633, apartado 13; de 18 de enero de 2007, Comisión/Suecia, C-104/06, Rec. p. I-671, apartado 15; de 17 de enero de 2008, Comisión/Alemania, C-152/05, Rec. p. I-39, apartado 18; y Comisión/Grecia, antes citada, apartado 41).

45 Por tanto, procede examinar en primer lugar el régimen fiscal controvertido a la vista de los artículos 39 CE y 43 CE antes de examinarlo a la vista del artículo 18 CE para quienes se desplazan de un Estado miembro a otro Estado miembro con la finalidad de establecerse en él pero por motivos no relacionados con el ejercicio de una actividad económica.

— Sobre la existencia de restricciones a los artículos 39 CE y 43 CE

46 El conjunto de disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de las personas tiene por objeto facilitar a los nacionales de la Unión el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo su territorio y se opone 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 (véanse la sentencia de 15 de septiembre de 2005, Comisión/Dinamarca, C-464/02, Rec. p. I-7929, apartado 34 y jurisprudencia citada, y las sentencias, antes citadas, Comisión/Portugal, apartado 15; Comisión/Suecia, apartado 17; Comisión/Alemania, apartado 21; y Comisión/Grecia, apartado 43).

47 La libertad de establecimiento en el territorio de un Estado miembro reconocida a los nacionales de otro Estado miembro implica, en particular, el acceso a las actividades por cuenta propia y el ejercicio de las mismas en las condiciones fijadas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales (véanse, en particular, las sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, 270/83, Rec. p. 273, apartado 13, y de 24 de mayo de 2011, Comisión/Bélgica, C-47/08, Rec. p. I-4105, apartado 79, y, en este sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2008, Comisión/Austria, C-161/07, Rec. p. I-10671, apartado 27). Dicho de otra forma, el artículo 43 CE prohíbe a cada Estado miembro prever en su legislación, para las personas que hagan uso de su libertad de establecerse en él, condiciones para el ejercicio de sus actividades que sean diferentes de las fijadas para sus propios nacionales (sentencias, antes citadas, de 22 de diciembre de 2008, Comisión/Austria, apartado 28, y de 24 de mayo de 2011, Comisión/Bélgica, apartado 79).

48 En el caso de autos, la Comisión alega que la normativa controvertida, por la diferencia de trato fiscal que establece entre los sujetos pasivos, extranjeros o húngaros, que venden un bien situado en territorio húngaro, y los sujetos pasivos que venden un bien situado fuera de ese territorio, es discriminatoria y puede disuadir a los segundos de ejercer su derecho a la libertad de circulación y a la libertad de establecimiento.

49 Por tanto, en opinión de la Comisión, la discriminación resulta del trato fiscal menos favorable reservado a los traslados de domicilio de un Estado miembro que no sea la República de Hungría hacia este Estado en relación con el reservado a los traslados de domicilio dentro del territorio húngaro, y considera, en esencia, que, en virtud del principio de igualdad fiscal, la primera situación, que incluye un elemento transfronterizo, debe recibir el mismo trato que la segunda y debe dar derecho a la ventaja fiscal controvertida.

50 A este respecto, procede recordar que, según jurisprudencia consolidada, una discriminación sólo puede nacer de la aplicación de normas distintas a situaciones comparables o de la aplicación de la misma norma a situaciones diferentes (véanse, en particular, las sentencias Schumacker, antes citada, apartado 30; de 22 de marzo de 2007, Talotta, C-383/05, Rec. p. I-2555, apartado 18; y de 18 de julio de 2007, Lakebrink y Peters-Lakebrink, C-182/06, Rec. p. I-6705, apartado 27).

51 Por lo tanto, una diferencia de trato entre dos categorías de sujetos pasivos puede ser calificada como discriminación con arreglo al Tratado cuando las situaciones de dichas categorías de sujetos pasivos son comparables en lo que respecta a la normativa fiscal controvertida.

52 De ello se desprende que, en el presente asunto, la República de Hungría sólo está obligada a conceder la ventaja fiscal controvertida a los sujetos pasivos que venden un inmueble situado fuera del territorio de dicho Estado miembro si su situación se considera objetivamente comparable, en el contexto del impuesto controvertido, a la de los sujetos pasivos que venden un inmueble situado en Hungría.

53 A este respecto, la República de Hungría se opone a la conclusión de la Comisión y alega que las situaciones no son comparables. Este Estado miembro afirma que cabe excluir que se extiende la concesión de la ventaja fiscal controvertida a los bienes por los que se tuvo que pagar un impuesto o por los que se debería haber pagado anteriormente un impuesto en otro Estado miembro de haber instituido éste una carga pública de este tipo. Sostiene que, puesto que el ámbito de aplicación de la normativa controvertida se circunscribe a los inmuebles situados en Hungría, habida cuenta de la naturaleza de esta carga pública, quienes no hubiesen adquirido anteriormente inmuebles en este Estado miembro y quienes ya dispusieran en él de bienes de este tipo no se encuentran, por tanto, en situaciones comparables, de modo que aplicar normas distintas a estas dos categorías de personas no constituye una discriminación con arreglo al Tratado.

54 Sin embargo, no puede acogerse esta alegación.

55 En efecto, es cierto que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de impuestos directos, la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado no son comparables por lo general, ya que los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia, y el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, por lo general, con el lugar de su residencia habitual (sentencias Schumacker, antes citada, apartados 31 y 32; de 14 de septiembre de 1999, Gschwind, C-391/97, Rec. p. I-5451, apartado 22; y de 1 de julio de 2004, Wallentin, C-169/03, Rec. p. I-6443, apartado 15).

56 Asimismo, 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, habida cuenta de las diferencias objetivas entre la situación de los residentes y la de los no residentes, tanto desde el punto de vista de la fuente de los

ingresos como de la capacidad contributiva individual o de la situación personal y familiar (sentencias, Schumacker, antes citada, apartado 34; Gschwind, antes citada, apartado 23; de 12 de junio de 2003, Gerritse, C-234/01, Rec. p. I-5933, apartado 44; y Wallentin, antes citada, apartado 16).

57 No obstante, es necesario poner de manifiesto que el Tribunal de Justicia ha desarrollado estos principios en el marco de la jurisprudencia relativa al impuesto sobre la renta, ámbito en el que las diferencias objetivas entre los sujetos pasivos, como la fuente de los ingresos, la capacidad contributiva individual o la situación personal y familiar, pueden influir en la tributación del sujeto pasivo y suelen ser tenidas en cuenta por el legislador. Pues bien, no ocurre así con el impuesto controvertido, que se establece en relación con el precio de venta de los inmuebles. Por lo demás, la República de Hungría no alegó, ni resulta de ningún elemento de los autos, que se tengan en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo en el pago de dicho impuesto.

58 Siendo esto así, por lo que respecta al impuesto controvertido, la única diferencia entre la situación de los no residentes en Hungría, incluidos los nacionales húngaros que hayan hecho uso de su derecho a la libre circulación en la Unión, y la de los residentes en Hungría, nacionales húngaros o de otro Estado miembro, que adquieren una nueva residencia principal en este Estado miembro, se refiere al lugar de su residencia principal anterior. En efecto, en estas dos situaciones estas personas habrán adquirido un inmueble en Hungría para establecerse allí y, con motivo de la adquisición de su residencia principal anterior, unos habrán pagado un impuesto de la misma naturaleza que el impuesto controvertido en el Estado en el que radicaba esa residencia, mientras que los otros habrán pagado dicho impuesto en Hungría.

59 Es estas circunstancias, admitir que un Estado miembro pueda aplicar libremente un trato distinto por el mero hecho de que la primera residencia principal de un ciudadano de la Unión se halle en otro Estado miembro privaría de contenido a las normas relativas a la libre circulación de las personas (véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de enero de 1986, Comisión/Francia, antes citada, apartado 18; de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros, C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727, apartado 42; y de 27 de noviembre de 2008, Papillon, C-418/07, Rec. p. I-8947, apartado 26).

60 A la vista de las consideraciones anteriores, y como justificadamente pone de manifiesto la Comisión, todas las personas que trasladan su residencia principal dentro de la Unión y del EEE, ya se produzca este traslado dentro del territorio húngaro o desde el Estado miembro en el que radicaba la residencia anterior a Hungría, se hallan en una situación comparable.

61 Una vez señalado esto, procede recordar que, para determinar la existencia de una discriminación, debe examinarse también la comparabilidad de una situación comunitaria con una situación puramente interna, teniendo en cuenta el objetivo perseguido por las disposiciones nacionales controvertidas (véase, en particular, la sentencia Papillon, antes citada, apartado 27).

62 A este respecto, de los autos resulta que, en el presente asunto, el objetivo de la normativa nacional es someter cualquier adquisición inmobiliaria al pago de un impuesto cuya base imponible está constituida por el valor de mercado íntegro del bien adquirido y evitar al mismo tiempo que los recursos gravados por el impuesto cuando se adquirió el inmueble vendido lo sean de nuevo en una adquisición posterior.

63 Pues bien, por lo que respecta a la comparabilidad de las situaciones, el objetivo que consiste en gravar el capital invertido en la adquisición de inmuebles una sola vez puede lograrse, en principio, tanto en el supuesto de que el inmueble vendido radique en territorio húngaro como en el supuesto de que radique en el territorio de otro Estado miembro.

64 Así pues, a la vista del objetivo de la Ley Tributaria, estas dos situaciones son objetivamente comparables.

65 En consecuencia, el régimen fiscal controvertido establece una desigualdad de trato en función del lugar en que se halle el inmueble vendido.

66 Por lo que respecta al efecto disuasorio de la normativa controvertida, alegado por la Comisión, debe recordarse que, como ha sido puesto de manifiesto con anterioridad, al denegar la concesión de la ventaja fiscal cuestionada a quienes adquieren en Hungría un inmueble destinado a convertirse en su residencia principal cuando han vendido, o van a vender, su anterior residencia principal situada en otro Estado miembro esta normativa conlleva para dichas personas una mayor carga fiscal que para quienes se benefician de dicha ventaja.

67 En estas circunstancias, no se puede excluir que la normativa controvertida pueda disuadir, en ciertos supuestos, de adquirir una vivienda en Hungría a quienes ejercitan su derecho a la libre circulación (y a la libertad de establecimiento) derivado de los artículos 39 CE y 43 CE.

68 A la vista de las apreciaciones precedentes, procede declarar que, puesto que perjudican, desde el punto de vista del impuesto que grava la adquisición de inmuebles, a quienes desean establecerse en Hungría comprando allí un inmueble en relación con quienes se mudan dentro de este Estado miembro, ya que no permite a los primeros acogerse a la ventaja fiscal controvertida cuando adquieren un inmueble, las disposiciones del artículo 2, apartado 2, en relación con el artículo 21, apartado 5, de la Ley Tributaria constituyen una restricción a las libertades de circulación de las personas consagradas en los artículos 39 CE y 43 CE.

— Sobre la justificación de las restricciones

69 Según jurisprudencia consolidada, las medidas nacionales que pueden obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado son, no obstante, admisibles siempre que persigan un objetivo de interés general, sean adecuadas para garantizar la obtención de éste y no vayan más allá de

lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido (véase, en particular, la sentencia Comisión/Grecia, antes citada, apartado 51).

70 Por tanto, procede examinar si la diferencia de trato existente entre estas dos categorías de sujetos pasivos puede estar justificada por una razón imperiosa de interés general, como la necesidad de salvaguardar la coherencia del régimen fiscal.

71 En efecto, el Tribunal Justicia ya ha declarado que la necesidad de salvaguardar la coherencia del régimen fiscal puede justificar una normativa que pueda restringir las libertades fundamentales (véanse, en particular, las sentencias Bachmann, antes citada, apartado 21; Manninen, antes citada, apartado 42; de 23 de octubre de 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Rec. p. I-8061, apartado 43; y de 17 de septiembre de 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rec. p. I-8591, apartado 77).

72 No obstante, para que una alegación basada en dicha justificación pueda prosperar es preciso que se demuestre la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado (véanse, en particular, las sentencias Manninen, antes citada, apartado 42; de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p. I-2107, apartado 68; y Amurta, antes citada, apartado 46).

73 A este respecto, procede señalar que el régimen establecido por la Ley Tributaria se basa en la idea de que el adquirente de un inmueble situado en Hungría y destinado a convertirse en su residencia principal, que vende su anterior residencia, situada también en ese Estado, en el plazo previsto por la Ley, debe pagar el impuesto no por todo el valor del bien adquirido, sino sólo por la diferencia entre el valor de mercado del bien adquirido y el del bien vendido. De este modo, sólo se grava la parte de los recursos invertidos en la adquisición de un patrimonio que no ha sido sometido ya a impuesto.

74 En cambio, cuando el bien vendido está situado en un Estado miembro que no es la República de Hungría, este último Estado carece de potestad tributaria sobre la transacción que ha realizado, en el primer Estado miembro, quien decidió adquirir en Hungría un inmueble destinado a convertirse en su residencia principal. En estas circunstancias, al establecer que sólo pueden acogerse a esta ventaja fiscal, cuando adquieren un bien de este tipo, quienes ya pagaron el impuesto controvertido al comprar un bien similar, la configuración de dicha ventaja fiscal refleja una lógica simétrica en el sentido de la jurisprudencia (véase, a este respecto, la sentencia Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, antes citada, apartado 42).

75 En efecto, si los sujetos pasivos que no pagaron dicho impuesto con anterioridad, en virtud del régimen fiscal controvertido, llegasen a acogerse a la ventaja fiscal de que se trata, se beneficiarían indebidamente de un impuesto al que no se sometió su anterior adquisición fuera del territorio húngaro.

76 De ello se deduce que, en dicho régimen, existe una relación directa entre la ventaja fiscal concedida y el gravamen inicial. En efecto, por una parte, dicha ventaja y la carga fiscal se refieren a la misma persona, y, por otra parte, se inscriben en el marco del mismo impuesto.

77 En este contexto, es necesario recordar que estos dos requisitos de identidad del impuesto y del sujeto pasivo fueron considerados suficientes para acreditar la existencia de una relación de este tipo (véanse, en particular, las sentencias de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 58; de 18 de septiembre de 2003, Bosal, C-168/01, Rec. p. I-9409, apartados 29 y 30; y Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, antes citada, apartado 42). Además, ha de subrayarse que la Comisión no negó expresamente que la ventaja fiscal controvertida se conceda al mismo sujeto pasivo en el marco del mismo impuesto.

78 A la vista de cuanto antecede, debe declararse que la restricción derivada de los artículos 2, apartado 2, y 21, apartado 5, de la Ley Tributaria está justificada por la necesidad de garantizar la coherencia del régimen fiscal.

79 No obstante, para que la restricción esté justificada por tal motivo, es preciso aún, como se ha recordado en el apartado 69 de la presente sentencia, que sea apropiada y proporcionada por lo que respecta al objetivo perseguido.

80 En este aspecto, debe señalarse que la restricción controvertida es, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, apropiada para alcanzar tal objetivo en cuanto opera de forma simétrica, ya que en el régimen fiscal controvertido sólo se puede tener en cuenta la diferencia entre el valor del inmueble vendido que radica en Hungría y el del inmueble adquirido (véase, en este sentido, la sentencia Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, antes citada, apartado 44).

81 Además, dicha restricción es proporcionada al objetivo previsto. En efecto, debe recordarse, por una parte, que el objetivo de la normativa controvertida es, en particular, evitar, cuando se adquiere una segunda residencia principal en Hungría, la doble imposición del capital invertido en la compra de la residencia anterior revendida mientras tanto. Por otra parte, como se ha puesto de manifiesto en el apartado 74 de la presente sentencia, la República de Hungría carece de potestad tributaria sobre las transacciones inmobiliarias realizadas en otros Estados miembros.

82 En estas circunstancias, tener en cuenta tales transacciones para reducir la base imponible del impuesto de que se trata equivaldría a tratar a estas últimas transacciones como si ya hubiesen estado sometidas al impuesto controvertido, pese a que no ha sido así. Evidentemente, esta situación es contraria al objetivo mencionado de evitar la doble imposición por lo que respecta al sistema fiscal húngaro.

83 Aunque es cierto que las transacciones inmobiliarias realizadas en otros Estados miembros también han podido ser gravadas con impuestos similares, incluso idénticos al controvertido, debe observarse, no obstante, que, en el estado actual del Derecho de la Unión, los Estados miembros disponen, sin perjuicio del respeto del Derecho de la Unión, de cierta autonomía en materia tributaria y que, en consecuencia, no tienen la obligación de adaptar su propio sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los demás Estados miembros para eliminar, en particular, la doble imposición (véanse, por analogía, las sentencias de 6 de diciembre de 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rec. p. I-10451, apartado 51, y Block, antes citada, apartado 31).

84 Esta apreciación no puede ser puesta en tela de juicio por el hecho de que, debido a cómo se calcula la base imponible del impuesto sobre el patrimonio, el sujeto pasivo pueda ser eximido del pago de este impuesto cuando adquiera posteriormente un inmueble radicado en Hungría. En efecto, cuando el valor del segundo inmueble adquirido es inferior al del bien vendido, como el capital invertido en esta segunda adquisición no se somete a impuesto alguno, el sujeto pasivo no tiene derecho a ninguna desgravación de la parte del impuesto pagado en la primera adquisición. Un mecanismo de este tipo permite considerar que el régimen controvertido constituye efectivamente una ventaja y no una exención encubierta en favor únicamente de los residentes húngaros.

85 De ello se desprende que la restricción a la libre circulación de las personas y a la libertad de establecimiento está justificada por las razones relativas a la salvaguarda de la coherencia del régimen fiscal.

— Sobre la existencia de una restricción al artículo 18 CE

86 Por lo que respecta a los no residentes en Hungría que no ejercen allí ninguna actividad económica, procede señalar que una normativa nacional que resulta desfavorable

para determinados nacionales por el mero hecho de haber ejercitado su libertad de circular y residir en otro Estado miembro constituye una restricción a las libertades que el artículo 18 CE, apartado 1, reconoce a todo ciudadano de la Unión (véanse las sentencias de 18 de julio de 2006, De Cuyper, C-406/04, Rec. p. I-6947, apartado 39; de 26 de octubre de 2006, Tas-Hagen y Tas, C-192/05, Rec. p. I-10451, apartado 31; y de 23 de octubre de 2007, Morgan y Bucher, C-11/06 y C-12/06, Rec. p. I-9161, apartado 25).

87 En el caso de autos, no se puede negar válidamente que la exclusión de la ventaja que supone la reducción de la base imponible fiscal de quienes se desplazan dentro de la Unión por motivos no relacionados con el ejercicio de una actividad económica pueda disuadirlos, en ciertos supuestos, de ejercitar las libertades fundamentales garantizadas por dicho artículo 18 CE.

88 Sin embargo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que dicha restricción podría estar justificada, desde el punto de vista del Derecho de la Unión, si se basara en consideraciones objetivas de interés general, independientes de la nacionalidad de las personas afectadas y si fuera proporcionada al objetivo legítimamente perseguido por el Derecho nacional (véanse las sentencias, antes citadas, De Cuyper, apartado 40; Tas-Hagen y Tas, apartado 33; y Morgan y Bucher, apartado 33).

89 A este respecto, en relación con la imputación basada en la infracción del artículo 18 CE, debido a la identidad de motivos, se impone la conclusión a la que se ha llegado en los apartados 69 a 85 de la presente sentencia para justificar la restricción a los artículos 39 CE y 43 CE (véanse las sentencias de 5 de julio de 2007, Comisión/

Bélgica, C-522/04, Rec. p. I-5701, apartado 72; Comisión/Alemania, antes citada, apartado 30; y Comisión/Grecia, antes citada, apartado 60).

Sobre las imputaciones basadas en la infracción de las disposiciones del Acuerdo EEE

90 La Comisión alega asimismo que la República de Hungría ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 28 a 31 del Acuerdo EEE, que se refieren, respectivamente, a la libre circulación de los trabajadores y a la libertad de establecimiento.

91 A este respecto, es preciso señalar que las normas que prohíben las restricciones a la libertad de circulación y a la libertad de establecimiento contenidas en los artículos 28 y 31 del Acuerdo EEE tienen el mismo alcance jurídico que las disposiciones, idénticas en esencia, de los artículos 39 CE y 43 CE (véase, en particular, la sentencia de 5 de julio de 2007, Comisión/Bélgica, antes citada, apartado 76).

92 En estas circunstancias, se deben declarar infundadas las imputaciones basadas en la vulneración de la libre circulación de las personas y de la libertad de establecimiento.

93 Al no haber sido acogida ninguna de las imputaciones, procede desestimar el recurso de la Comisión.

Costas

94 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Puesto que la República de Hungría ha solicitado que se condene en costas a la Comisión y han sido desestimados los motivos formulados por ésta, procede condenarla en costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) decide:

1) Desestimar el recurso.

2) Condenar en costas a la Comisión Europea.

Firmas