HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

1 decembrie 2011 *

În cauza C-253/09,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 226 CE, introdusă la 8 iulie 2009,

Comisia Europeană, reprezentată de domnul R. Lyal și de doamna K. Talabér-Ritz, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

Republicii Ungare, reprezentată de doamna R. Somssich și de domnul M. Z. Fehér, în calitate de agenți,

pârâtă,

* Limba de procedură: maghiara.

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits și doamna M. Berger (raportor), judecători,

avocat general: domnul J. Mazák,
grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 23 septembrie 2010,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 9 decembrie 2010,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Comunităților Europene solicită Curții să constate că, prin aplicarea unui tratament diferit achiziționării în Ungaria a unui bun imobil cu destinația de reședință principală ca urmare a vânzării unui alt bun de acest tip, după cum bunul vândut era situat în Ungaria sau pe teritoriul unui alt stat membru, Republica Ungară nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 18 CE, 39 CE și 43 CE, precum și al articolelor 28 și 31 din Acordul privind Spațiul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, denumit în continuare „Acordul privind SEE").

Cadrul juridic național

2 Articolul 63 din Legea nr. CXVII din 1995 privind impozitul pe venit (denumită în continuare „Legea privind impozitul pe venit"), în versiunea aflată în vigoare până la 31 decembrie 2007, prevedea:

„[…] impozitul pe venitul din vânzarea proprietăților imobiliare și a drepturilor patrimoniale este de 25 %.

[…] Impozitul plătit se reduce (sau nu se mai aplică) cu cuantumul impozitului care se aplică părții din venitul rezultat din vânzarea proprietăților sau a drepturilor patrimoniale (subvenție pentru achiziționarea de locuințe) care este folosită pentru cumpărarea de bunuri imobile rezidențiale de către o persoană fizică, pentru aceasta, un membru de familie apropiat sau pentru fostul soț, în cele 12 luni anterioare realizării venitului sau în următoarele 60 de luni ulterioare acelei date (baza subvenției pentru achiziționarea de locuințe)."

3 Această subvenție pentru achiziționarea de locuințe se acorda doar dacă investiția se referea la bunuri imobile rezidențiale situate în Ungaria.

4 Articolul 1 din Legea nr. XCIII din 1990 privind impozitele (denumită în continuare „Legea privind impozitele"), în versiunea aplicabilă în speță, are următorul cuprins:

„Impozitul pe proprietate imobiliară se datorează în caz de moștenire, donație sau transfer cu titlu oneros al bunurilor […]"

5 Articolul 2 alineatul (2) din Legea privind impozitele este redactat astfel:

„Prevederile privind impozitul pentru donații și transferuri de bunuri imobile cu titlu oneros se aplică bunurilor imobile situate pe teritoriul național și drepturilor patrimoniale aferente, cu excepția cazului în care se prevede altfel prin convenții internaționale."

6 Articolul 21 alineatul (5) din Legea privind impozitele prevede:

„[…] În cazul în care un cumpărător persoană privată își vinde cealaltă locuință în termen de un an înainte sau după respectiva cumpărare, baza de calcul pentru stabilirea impozitului este formată din diferența dintre valoarea de piață – brută – a imobilului cumpărat și cea a imobilului vândut. […]"

Procedura precontencioasă

7 Prin scrisoarea de punere în întârziere din 23 martie 2007, Comisia a atras atenția Republicii Ungare că dispozițiile dreptului fiscal național privind transferul proprietăților imobiliare apăreau ca fiind contrare obligațiilor care revin Republicii Ungare în temeiul articolelor 18 CE, 39 CE, 43 CE și 56 CE, precum și articolelor corespunzătoare din Acordul privind SEE.

8 Comisia a susținut că aceste dispoziții fiscale tratează în mod discriminatoriu achiziționarea în Ungaria a unui bun imobil rezidențial subsecventă unei vânzări a unei reședințe anterioare, prevăzând măsuri mai favorabile atunci când această reședință era situată în Ungaria, iar nu pe teritoriul unui alt stat membru. Astfel, dispozițiile menționate ar impozita într-o mai mare măsură achiziționarea de bunuri imobile rezidențiale legată de vânzarea unei reședințe anterioare atunci când aceasta nu era situată în Ungaria. De asemenea, din cauza caracterului lor discriminatoriu,

dispozițiile respective ar reprezenta un obstacol în calea liberei circulații a lucrătorilor și a capitalurilor, precum și în calea libertății de stabilire. Comisia ar declara și faptul că nu identifică niciun motiv valabil care să poată justifica această diferență de regim.

9 Prin scrisoarea din 8 august 2007, Republica Ungară a recunoscut că dispozițiile articolului 63 din Legea privind impozitul pe venit reprezintă o încălcare a dreptului Uniunii aflat în vigoare și și-a arătat intenția de a adopta noi dispoziții legislative care să garanteze persoanelor impozabile că nu sunt tratate în mod discriminatoriu la calcularea impozitului pe venit în funcție de locul unde este situat bunul lor imobil.

10 În schimb, în ceea ce privește dispoziția cuprinsă în articolul 21 alineatul (5) din Legea privind impozitele, Republica Ungară a apreciat că nu încălca dreptul Uniunii.

11 Printr-o scrisoare din 12 decembrie 2007, Republica Ungară a informat Comisia că Parlamentul maghiar a adoptat Legea nr. CXXVI din 2007 de modificare a anumitor legi fiscale, care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2008. Articolul 19 din această lege modifică articolul 63 din Legea privind impozitul pe venit, abrogând dispozițiile privind reducerea impozitului care se aplica la achiziționarea de bunuri imobiliare rezidențiale situate pe teritoriul maghiar.

12 În aceste împrejurări, Comisia, menținându-și poziția exprimată în scrisoarea de punere în întârziere, a emis, la 27 iunie 2008, un aviz motivat prin care invita Republica Ungară să ia măsurile necesare pentru a se conforma acestui aviz în termen de două luni de la primirea acestuia.

13 Republica Ungară a răspuns la avizul motivat prin scrisoarea din 27 august 2008, reiterând considerațiile pe care le exprimase deja în scrisoarea din 8 august 2007.

14 Întrucât a considerat acest răspuns nesatisfăcător, Comisia a introdus prezenta acțiune.

Cu privire la acțiune

Argumentele părților

15 Comisia susține că legislația în litigiu, în special sistemul de calcul al taxei pe achiziționarea de bunuri imobile, este contrară articolelor 18 CE, 39 CE și 43 CE, precum și articolelor 28 și 31 din Acordul privind SEE în măsura în care defavorizează cetățenii Uniunii și ai Spațiului Economic European (SEE) care doresc să achiziționeze un bun imobil în Ungaria, în cadrul exercitării dreptului lor la liberă circulație, vânzând în același timp bunul lor imobil situat într-un alt stat membru al Uniunii Europene sau al SEE.

16 Această instituție apreciază că impozitul în cauză este un impozit indirect.

17 În continuare, Comisia susține că acest impozit este datorat pentru orice achiziționare în Ungaria a unui bun imobil cu destinația de reședință principală, dar poate fi redus sau chiar suprimat dacă achiziționarea prezintă o oarecare simultaneitate cu vânzarea

reședinței anterioare a cumpărătorului, cu condiția ca aceasta să fie situată în Ungaria. Astfel, deși baza de evaluare a impozitului menționat este constituită, potrivit articolului 21 alineatul (5) din Legea privind impozitele, de diferența dintre valoarea de piață brută a bunului cumpărat și cea a bunului vândut, poate fi dedusă numai valoarea bunurilor vândute situate pe teritoriul maghiar. În aceste condiții, din cauza discriminării determinate de regimul aceluiași impozit, persoanele care cumpără pentru prima oară în Ungaria un bun imobil cu destinație de reședință principală s-ar afla într-o situație mai puțin favorabilă și ar fi mai puțin stimulate să cumpere o nouă locuință în acest stat membru și să se instaleze în statul respectiv decât persoanele care cumpără din nou un bun de acest tip în locul celui pe care îl aveau deja pe teritoriul maghiar.

18 Or, potrivit Comisiei, persoanele care dispuneau, anterior achiziționării în Ungaria a noii lor reședințe principale, de o reședință principală într-un alt stat membru se puteau afla în aceeași situație ca și cele care dispuneau deja de o astfel de reședință în Ungaria, mai exact o situație în care și primele au trebuit să plătească în respectivul stat membru un impozit de nivel echivalent celui al impozitului în litigiu la achiziționarea bunului cu destinație de reședință principală. Împrejurarea că legislația maghiară nu prevede nicio posibilitate de deducere a valorii de piață a bunului vândut din valoarea noului bun cumpărat la calcularea bazei de evaluare a impozitului atunci când bunul vândut nu este situat în Ungaria ar conduce la tratarea în mod diferit a unor situații comparabile în mod obiectiv și, prin urmare, ar fi discriminatorie.

19 În ceea ce privește atingerea adusă libertății de stabilire, Comisia consideră, spre deosebire de poziția Republicii Ungare, că, în ceea ce privește exercitarea acestei libertăți, este puțin relevant că dispoziția legislativă în cauză se referă la bunuri imobile cu destinația de reședință, iar nu la spații comerciale. Astfel, nu se poate exclude ca un lucrător independent să își stabilească locul activității sale profesionale la locul reședinței sale principale.

20 În ceea ce privește persoanele care nu exercită o activitate economică, se impune aceeași concluzie, potrivit Comisiei, pentru motive identice în temeiul articolului 18 CE.

21 De asemenea, Comisia consideră că, pentru aceleași motive ca și cele referitoare la încălcarea articolelor 39 CE și 43 CE, Republica Ungară nu își respectă nici obligațiile impuse de articolele 28 și 31 din Acordul privind SEE referitoare la libertatea de stabilire și, respectiv, la libera circulație a lucrătorilor.

22 În plus, Comisia apreciază că o astfel de discriminare nu este justificată de motive de interes general.

23 În ceea ce privește motivele referitoare la coerența sistemului fiscal, Comisia apreciază că Republica Ungară nu poate invoca Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann (C-204/90, Rec., p. I-249), și Hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding (C-471/04, Rec., p. I-2107). Potrivit Comisiei, deși este adevărat că necesitatea de a garanta coerența sistemului fiscal poate justifica o limitare a exercitării principiilor fundamentale garantate de Tratatul CE, argumentul întemeiat pe acest motiv nu poate fi primit decât dacă ar exista o legătură directă între avantajul fiscal respectiv și compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscală determinată. Or, nu ar exista nicio legătură fiscală directă între vânzările de bunuri imobile vizate de legislația în litigiu.

24 În plus, în opinia Comisiei, principiul teritorialității, și anume existența unei competențe fiscale care poate fi exercitată fără restricții asupra bunurilor imobile situate pe teritoriul național și lipsa unei astfel de competențe față de bunurile situate în străinătate, invocat de Republica Ungară, nu poate justifica nici existența măsurii care figurează la articolul 21 alineatul (5) din Legea privind impozitele.

25 De asemenea, potrivit Comisiei, care se întemeiază în această privință pe Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, Rec., p. I-7477, punctul 49), eventuala reducere a veniturilor fiscale nu poate fi invocată de autoritățile maghiare drept motiv imperativ de interes general pentru a justifica această măsură.

26 În sfârșit, referindu-se din nou la Hotărârea Manninen, citată anterior, Comisia respinge și justificarea întemeiată pe dificultățile autorităților maghiare de a ține cont, la determinarea cuantumului impozitului datorat pentru achiziționarea unui bun imobil situat în Ungaria, de existența proprietăților vândute în alte state membre și de impozitele plătite la achiziționarea acestora. Dificultatea de a se determina în ce măsură, atât în privința fondului, cât și a metodei de calcul, impozitul plătit în străinătate corespunde impozitului în litigiu nu poate constitui în niciun caz un argument care să poată justifica discriminarea în cauză. Comisia este de acord totuși că Republica Ungară poate impune, în temeiul Hotărârii din 17 ianuarie 2008, Jäger (C-256/06, Rep., p. I-123), cerințe specifice contribuabilului în vederea obținerii informațiilor necesare, aceste cerințe netrebuind totuși să fie în niciun caz disproporționate față de obiectivul urmărit.

27 Republica Ungară, subliniind că impozitul în litigiu trebuie inclus, contrar opiniei Comisiei, în categoria impozitelor directe, arată că regimul de impozitare în cauză nu este de natură să încalce articolele 18 CE, 39 CE și 43 CE, nici dispozițiile corespunzătoare din Acordul privind SEE. În subsidiar, acest stat membru susține că regimul menționat ar fi, în orice caz, justificat de rațiuni de interes general.

28 Republica Ungară invocă mai întâi inexistența unei atingeri aduse liberei circulații a persoanelor și libertății de stabilire, în principal deoarece nu ar exista o discriminare între situații comparabile în mod obiectiv. Contestând opinia Comisiei în această privință, Republica Ungară consideră că toate persoanele care doresc să achiziționeze un bun imobil în Ungaria pentru prima oară se află într-o situație comparabilă în mod obiectiv, împrejurarea că ele au achiziționat sau nu au achiziționat un astfel de

bun într-un alt stat membru nefiind importantă. De asemenea, s-ar afla într-o situație comparabilă în mod obiectiv persoanele care, deși erau deja proprietare ale unui bun imobil cu destinația de locuință principală în Ungaria, achiziționează în acest stat un nou bun de acest tip, pentru înlocuirea bunului anterior.

29 În schimb, potrivit statului membru menționat, nu se află într-o situație comparabilă persoanele care vând un bun imobil situat în Ungaria, cu destinația de reședință principală, pentru achiziționarea în același stat a unui alt bun de acest tip și persoanele care vând un bun imobil situat într-un alt stat membru, cu destinația de reședință principală, pentru achiziționarea în Ungaria a unui alt bun de acest tip. Astfel, pe de o parte, domiciliul fiscal al acestor persoane poate fi diferit întrucât cele care aparțin primei categorii sunt rezidenți naționali, iar cele care aparțin celei de a doua categorii sunt rezidenți străini. Pe de altă parte, pentru această ultimă categorie de persoane, bunului deținut anterior nu i se aplică dreptul fiscal maghiar, din punct de vedere teritorial și material, în timp ce nu aceasta este situația în privința bunurilor vândute de cealaltă categorie de persoane.

30 În această privință, Republica Ungară se întemeiază pe jurisprudența Curții, în special pe Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, Rec., p. I-225, punctul 34), și pe Hotărârea din 5 iulie 2005, D. (C-376/03, Rec., p. I-5821), potrivit căreia, în materia impozitelor pe venit și a impozitelor pe patrimoniu, situațiile persoanelor rezidente și ale persoanelor nerezidente nu sunt în general comparabile și faptul că un stat membru nu acordă unui nerezident anumite avantaje fiscale care sunt acordate unui rezident nu reprezintă, ca regulă, o discriminare. În plus, acest stat membru invocă, în susținerea argumentației sale, cauza în care a fost pronunțată Hotărârea din 8 septembrie 2005, Blanckaert (C-512/03, Rec., p. I-7685), subliniind similitudinea dintre dispozițiile în litigiu în această cauză și în prezenta cauză.

31 De altfel, Republica Ungară subliniază că tratatul, astfel cum este interpretat de Curte, nu garantează unui cetățean al Uniunii neutralitatea în materie de impozitare a transferului activităților sale într-un alt stat membru (a se vedea printre altele Hotărârea

din 29 aprilie 2004, Weigel, C-387/01, Rec., p. I-4981, punctul 55, Hotărârea din 15 iulie 2004, Lindfors, C-365/02, Rec., p. I-7183, punctul 34, și Hotărârea din 12 iulie 2005, Schempp, C-403/03, Rec., p. I-6421, punctul 45). Așadar, acest stat membru susține că regimul în cauză este conform cu principiul fiscal al teritorialității, care este recunoscut de dreptul Uniunii (a se vedea printre altele Hotărârea din 15 mai 1997, Futura Participations și Singer, C-250/95, Rec., p. I-2471), potrivit căruia diferitele sisteme fiscale naționale coexistă fără a exista o ierarhie între ele.

32 Întrucât eventualele denaturări care decurg din disparitățile dintre legislațiile fiscale naționale nu intră în domeniul de aplicare al dispozițiilor tratatului în materia liberei circulații, este posibil să se admită ca o persoană care a profitat de dispozițiile în materia liberei circulații să fie tratată într-un stat membru într-un mod mai puțin favorabil din punct de vedere fiscal pentru simplul motiv că este supusă autorității fiscale a unui alt stat membru. Cu toate acestea, o astfel de situație nu poate fi considerată, pe de o parte, ca reprezentând în sine o discriminare față de această persoană și, pe de altă parte, ca fiind o restricție a dreptului de liberă circulație, contrară dreptului Uniunii.

33 În această privință, Republica Ungară subliniază că respectiva competență fiscală a statelor membre presupune nu numai determinarea sarcinii fiscale, ci și acordarea de avantaje. Astfel, legislația în litigiu ar fi conformă principiului teritorialității și nu ar încălca dreptul Uniunii.

34 În opinia Republicii Ungare, în această ipoteză, eventuala limitare a libertăților fundamentale ar fi consecința necesară a repartizării teritoriale a competenței fiscale a statelor membre. Or, menținerea repartizării echilibrate a competenței de impozitare între statele membre ar face parte din motivele de interes general care justifică astfel de limitări.

35 Cu titlu subsidiar, acest stat membru, invocând o jurisprudență constantă (a se vedea Hotărârea Bachmann, citată anterior, Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Comisia/Belgia, C-300/90, Rec., p. I-305, Hotărârea Manninen, citată anterior, Hotărârea Keller Holding, citată anterior, și Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Amurta, C-379/05, Rep., p. I-9569), consideră că regimul de impozitare în litigiu este justificat de motive de interes general legate de coerența sistemului fiscal. Curtea ar fi admis o astfel de justificare în aceste împrejurări, din moment ce, pe de o parte, este stabilită existența unei legături directe între acordarea avantajului fiscal vizat și sarcina fiscală care este contraprestația acestuia și, pe de altă parte, că acest avantaj și această sarcină se referă la aceeași persoană și la aceeași impozitare. În speță, Republica Ungară afirmă că există o legătură de o astfel de natură ținând cont de faptul că numai persoanele care au achiziționat deja un bun imobil pe teritoriul maghiar pot beneficia de avantajul fiscal în litigiu la achiziționarea unui alt bun imobil în Ungaria. Prin urmare, nu s-ar putea nega că avantajul fiscal menționat și sarcina fiscală care reprezintă contraprestația acestuia se referă la aceeași persoană și se înscriu în cadrul aceluiași impozit.

36 Pe de altă parte, Republica Ungară respinge argumentul avansat de Comisie potrivit căruia legislația în litigiu ar urmări numai evitarea unei scăderi a veniturilor bugetare. Obiectivul acestei legislații ar fi de a asigura că orice achiziție imobiliară în Ungaria este supusă cel puțin o dată impozitului în litigiu cu privire la totalitatea valorii de piață a bunului achiziționat, evitându-se ca resursele grevate la prima achiziție de impozitul menționat să fie grevate din nou ulterior. Ar fi vorba despre un ansamblu coerent, inseparabil de punerea în aplicare a principiului teritorialității.

37 În sfârșit, acest stat membru susține că extinderea avantajului fiscal la bunuri imobile străine în cadrul legislației în litigiu ar determina probleme practice de o asemenea gravitate încât ar împiedica funcționarea sistemului și nu ar mai permite, printre altele, prevenirea eventualelor abuzuri.

38 În plus, Republica Ungară amintește în memoriul în duplică faptul că rezultă din cererea introductivă a Comisiei că aceasta contestă legislația maghiară întrucât limitează

exercitarea drepturilor de liberă circulație și de liberă stabilire ale persoanelor care doresc să își transfere reședința principală în Ungaria în exercitarea drepturilor lor de liberă circulație și de liberă stabilire. În cazul în care Comisia ar fi dorit să examineze legislația în litigiu considerând cumpărarea bunului ca fiind numai o investiție, fără a ține seama de schimbările de reședință sau de domiciliu fiscal, se poate presupune că a făcut-o din perspectiva liberei circulații a capitalurilor în sensul articolului 56 CE.

39 Cu toate acestea, din moment ce nu evoca această libertate fundamentală, ci numai libera circulație a persoanelor, trebuie să se considere că cererea introductivă nu vizează decât situațiile în care o persoană, exercitându-și dreptul de liberă circulație, își transferă reședința în Ungaria. Astfel, acest stat membru concluzionează că schimbarea locului de reședință și a domiciliului fiscal justifică operarea unei distincții între persoanele care achiziționează pentru prima dată o locuință în Ungaria și cele care achiziționează o nouă locuință în Ungaria în locul unei locuințe anterioare situate tot în acest stat.

40 Prin urmare, Republica Ungară, invocând în susținerea raționamentului său Hotărârea din 12 februarie 2009, Block (C-67/08, Rep., p. I-883), susține că un stat membru nu are obligația de a lua în considerare valoarea de piață a unei locuințe situate într-un alt stat membru al Uniunii sau al SEE.

Aprecierea Curții

41 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că există un dezacord între Comisie și Republica Ungară în ceea ce privește calificarea impozitului în litigiu ca impozit direct sau indirect.

42 În această privință, trebuie să se constate că, independent de problema dacă în speță impozitul menționat reprezintă un impozit direct sau indirect, acesta nu a făcut obiectul unei armonizări în cadrul Uniunii Europene și, prin urmare, intră în competența statelor membre, care, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, trebuie să exercite această competență cu respectarea dreptului Uniunii (a se vedea printre altele, în ceea ce privește fiscalitatea directă, Hotărârea din 4 martie 2004, Comisia/Franța, C-334/02, Rec., p. I-2229, punctul 21, Hotărârea din 20 ianuarie 2011, Comisia/Grecia, C-155/09, Rep. I-65, punctul 39, și Hotărârea din 16 iunie 2011, Comisia/Austria, C-10/10, Rep., p. I-5389, punctul 23).

43 Se impune, prin urmare, să stabilim dacă, așa cum susține Comisia, reglementarea națională privind impozitarea transferurilor cu titlu oneros de bunuri imobile și în special articolul 2 alineatul (2) coroborat cu articolul 21 alineatul (5) din Legea privind impozitele reprezintă o restricție în calea libertăților de circulație a persoanelor consacrate la articolele 18 CE, 39 CE și 43 CE, precum și la articolele 28 și 31 din Acordul privind SEE.

Cu privire la motivele întemeiate pe o încălcare a dispozițiilor tratatului

44 În ceea ce privește motivul întemeiat pe încălcarea articolelor 18 CE, 39 CE și 43 CE, trebuie amintit că articolul 18 CE, care enunță la modul general dreptul de liberă circulație și de ședere pe teritoriul statelor membre al oricărui cetățean al Uniunii, își găsește o expresie specifică în articolul 39 CE în ceea ce privește libera circulație a lucrătorilor și în articolul 43 CE în ceea ce privește libertatea de stabilire (a se vedea Hotărârea din 26 octombrie 2006, Comisia/Portugalia, C-345/05, Rec., p. I-10633, punctul 13, Hotărârea din 18 ianuarie 2007, Comisia/Suedia, C-104/06, Rep., p. I-671, punctul 15, Hotărârea din 17 ianuarie 2008, Comisia/Germania, C-152/05, Rep., p. I-39, punctul 18, și Hotărârea Comisia/Grecia, citată anterior, punctul 41).

45 Prin urmare, se impune să se examineze regimul fiscal în cauză în raport cu articolele 39 CE și 43 CE înainte ca acesta să fie examinat în raport cu articolul 18 CE pentru persoanele care se deplasează dintr-un stat membru în altul în scopul de a se instala în statul respectiv, dar din motive care nu sunt legate de exercitarea unei activități economice.

— Cu privire la existența unor restricții privind articolele 39 CE și 43 CE

46 Ansamblul dispozițiilor tratatului referitoare la libera circulație a persoanelor urmărește facilitarea exercitării de activități profesionale de orice natură de către resortisanții Uniunii pe întreg teritoriul acesteia și se opune măsurilor care i-ar putea defavoriza atunci când doresc să exercite o activitate economică pe teritoriul unui alt stat membru (a se vedea Hotărârea din 15 septembrie 2005, Comisia/Danemarca, C-464/02, Rec., p. I-7929, punctul 34 și jurisprudența citată, precum și Hotărârile citate anterior Comisia/Portugalia, punctul 15, Comisia/Suedia, punctul 17, Comisia/Germania, punctul 21, și Comisia/Grecia, punctul 43).

47 Libertatea de stabilire recunoscută resortisanților unui stat membru pe teritoriul altui stat membru presupune printre altele accesul la activitățile independente și exercitarea acestora în condițiile definite pentru resortisanții proprii de legislația statului membru de stabilire (a se vedea printre altele Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța, 270/83, Rec., p. 273, punctul 13, Hotărârea din 24 mai 2011, Comisia/Belgia, C-47/08, Rep., p. I-4105, punctul 79, precum și, în acest sens, Hotărârea din 22 decembrie 2008, Comisia/Austria, C-161/07, Rep., p. I-10671, punctul 27). Cu alte cuvinte, articolul 43 CE interzice fiecărui stat membru să prevadă în propria legislație, pentru persoanele care își exercită libertatea de stabilire în statul respectiv, condiții de exercitare a activităților acestora diferite de cele definite pentru resortisanții proprii (Hotărârile citate anterior din 22 decembrie 2008, Comisia/Austria, punctul 28, și din 24 mai 2011, Comisia/Belgia, punctul 79).

48 În speță, Comisia susține că legislația în litigiu, din cauza diferenței de tratament fiscal pe care o impune între contribuabilii, străini sau maghiari, care vând un bun situat pe teritoriul maghiar, și contribuabilii care vând un bun situat în afara acestui teritoriu, este discriminatorie și este de natură să îi descurajeze pe aceștia din urmă să își exercite dreptul la liberă circulație și libertatea de stabilire.

49 În opinia Comisiei, discriminarea rezultă, așadar, ca urmare a tratamentului fiscal mai puțin favorabil rezervat transferurilor de reședință din alt stat membru decât Republica Ungară în acest stat, în comparație cu transferurile de reședință pe teritoriul Ungariei, considerând că, în esență, potrivit principiului egalității fiscale, prima situație, care presupune un element transfrontalier, trebuie să beneficieze de același tratament ca și cea de a doua situație și că ar trebui să dea naștere dreptului la avantajul fiscal în litigiu.

50 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul unei jurisprudențe consacrate, o discriminare nu poate apărea decât din aplicarea de reguli diferite unor situații comparabile sau din aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite (Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctul 30, Hotărârea din 22 martie 2007, Talotta, C-383/05, Rep., p. I-2555, punctul 18, precum și Hotărârea din 18 iulie 2007, Lakebrink și Peters-Lakebrink, C-182/06, Rec., p. I-6705, punctul 27).

51 Prin urmare, o diferență de tratament între două categorii de persoane impozabile poate fi calificată drept discriminare în sensul tratatului din moment ce situațiile acestor categorii de contribuabili sunt comparabile în raport cu normele fiscale în discuție.

52 Rezultă că, în speță, Republica Ungară are obligația să acorde avantajul fiscal în cauză contribuabililor care vând un bun imobil situat în afara teritoriului acestui stat membru doar dacă situația acestora este privită ca fiind comparabilă în mod obiectiv, în contextul impozitului în cauză, cu situația contribuabililor care vând un bun imobil situat în Ungaria.

53 În această privință, Republica Ungară se opune concluziei Comisiei și susține că situațiile nu sunt comparabile. Acest stat membru afirmă că este posibil să se excludă extinderea acordării avantajului fiscal în litigiu la bunuri pentru care trebuia sau ar fi trebuit ca anterior să se achite un impozit în alt stat membru, dacă acesta a instituit o astfel de sarcină publică. Întrucât domeniul de aplicare al legislației în litigiu se extinde, având în vedere natura acestei sarcini publice, numai la bunurile imobile situate în Ungaria, persoanele care nu au achiziționat anterior un bun imobil în acest stat membru și cele care dispun deja de un astfel de bun în acest stat membru nu se află, prin urmare, în situații comparabile, așa încât aplicarea de norme diferite acestor două categorii de persoane nu ar reprezenta o discriminare în sensul tratatului.

54 Totuși, această argumentare nu poate fi admisă.

55 Astfel, este cu certitudine adevărat că, potrivit jurisprudenței Curții în materia impozitelor directe, situația rezidenților și aceea a nerezidenților într-un stat nu sunt, ca regulă generală, comparabile, în măsura în care venitul obținut pe teritoriul unui stat de către un nerezident nu constituie, cel mai adesea, decât o parte din venitul său global, centralizat la locul reședinței sale, iar capacitatea contributivă personală a nerezidentului, rezultând din luarea în considerare a ansamblului veniturilor sale și a situației sale personale și familiale, se poate aprecia cu cea mai mare ușurință în locul unde acesta are centrul intereselor sale personale și patrimoniale, care corespunde în general locului reședinței sale obișnuite (Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctele 31 și 32, Hotărârea din 14 septembrie 1999, Gschwind, C-391/97, Rec., p. I-5451, punctul 22, și Hotărârea din 1 iulie 2004, Wallentin, C-169/03, Rec., p. I-6443, punctul 15).

56 De asemenea, faptul că un stat membru nu permite unui nerezident să beneficieze de anumite avantaje fiscale pe care le acordă unui rezident nu este, ca regulă generală, discriminatoriu, ținând seama de diferențele obiective dintre situația rezidenților și cea a nerezidenților atât din punctul de vedere al sursei veniturilor, cât și din punctul de vedere al capacității contributive personale sau al situației personale și familiale

(Hotărârea Schumacker, citată anterior, punctul 34, Hotărârea Gschwind, citată anterior, punctul 23, Hotărârea din 12 iunie 2003, Gerritse, C-234/01, Rec., p. I-5933, punctul 44, și Hotărârea Wallentin, citată anterior, punctul 16).

57 Totuși, trebuie să se arate că aceste principii au fost dezvoltate de Curte în cadrul unei jurisprudențe privind impozitul pe venit, domeniu în care diferențele obiective între persoanele impozabile, cum ar fi sursa veniturilor, capacitatea contributivă personală sau situația personală și familială, pot avea o influență asupra impozitării contribuabilului și sunt în general luate în considerare de legiuitor. Or, nu aceasta este situația în privința impozitului în litigiu, care este stabilit în raport cu prețul de vânzare al bunurilor imobile. Prin urmare, Republica Ungară nu a susținut – și aceasta nu rezultă din niciun element al dosarului – că la plata impozitului menționat sunt luate în considerare împrejurările personale ale contribuabilului.

58 În aceste condiții, în raport cu impozitul în litigiu, singura diferență dintre situația nerezidenților în Ungaria, inclusiv resortisanții maghiari care și-au exercitat dreptul la liberă circulație în cadrul Uniunii, și cea a rezidenților în Ungaria, resortisanți maghiari sau ai unui alt stat membru, care achiziționează o nouă reședință principală în acest stat membru, este legată de locul reședinței principale anterioare. Astfel, în aceste două situații, persoanele respective ar fi cumpărat un bun imobil în Ungaria pentru a se stabili în acest stat și, cu ocazia cumpărării reședinței lor principale anterioare, unii ar fi plătit un impozit de aceeași natură cu impozitul în litigiu în statul în care era situată această reședință, în timp ce ceilalți ar fi plătit impozitul menționat în Ungaria.

59 În astfel de împrejurări, a admite că un stat membru poate să aplice în mod liber un tratament diferit pentru singurul motiv că prima reședință principală a unui cetățean al Uniunii este situată într-un alt stat membru ar lipsi de conținut normele privind libera circulație a persoanelor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 ianuarie 1986, Comisia/Franța, citată anterior, punctul 18, Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții, C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727, punctul 42, precum și Hotărârea din 27 noiembrie 2008, Papillon, C-418/07, Rep., p. I-8947, punctul 26).

60 Având în vedere considerațiile precedente, astfel cum arată în mod întemeiat Comisia, toate persoanele care își schimbă locul reședinței principale în interiorul Uniunii și al SEE, indiferent dacă această deplasare este limitată la teritoriul maghiar sau se efectuează din statul membru în care era situată reședința anterioară spre Ungaria, se află într-o situație comparabilă.

61 Fiind constatat acest aspect, trebuie amintit că, în scopul stabilirii existenței unei discriminări, caracterul comparabil al unei situații comunitare cu o situație strict internă trebuie să fie analizat și ținând cont de obiectivul urmărit de dispozițiile naționale în cauză (a se vedea printre altele Hotărârea Papillon, citată anterior, punctul 27).

62 În această privință, rezultă din dosar că în speță obiectivul legislației naționale este de a supune orice achiziție a unui bun imobil la plata unui impozit a cărui bază de evaluare este reprezentată de întreaga valoare de piață a bunului achiziționat, evitând ca resursele grevate de impozit la achiziționarea bunului imobil vândut să fie afectate din nou la o achiziție ulterioară.

63 Or, în ceea ce privește caracterul comparabil al situațiilor, acest obiectiv constând în taxarea o singură dată a capitalului investit pentru achiziționarea de bunuri imobile poate fi în principiu atins atât în ipoteza în care bunul imobil vândut este situat pe teritoriul maghiar, cât și în ipoteza în care este situat pe teritoriul unui alt stat membru.

64 În raport cu obiectivul Legii privind impozitele, aceste două situații sunt, așadar, comparabile în mod obiectiv.

65 Prin urmare, regimul fiscal în litigiu introduce o inegalitate de tratament în privința locului unde se află bunul imobil vândut.

66 În ceea ce privește efectul disuasiv al legislației în litigiu, invocat de Comisie, trebuie amintit că, astfel cum s-a arătat mai sus, refuzând acordarea avantajului fiscal în litigiu persoanelor care achiziționează în Ungaria un bun imobil cu destinația de reședință principală atunci când au vândut sau sunt pe cale să vândă reședința lor principală anterioară situată în alt stat membru, această legislație determină o sarcină fiscală mai importantă pentru aceste persoane decât pentru cele care beneficiază de avantajul menționat.

67 În aceste condiții, nu se poate exclude faptul că legislația în litigiu poate, în anumite cazuri, să descurajeze persoanele care își exercită dreptul la liberă circulație (și libertatea de stabilire) care decurge din articolele 39 CE și 43 CE să cumpere o locuință în Ungaria.

68 Având în vedere aprecierile precedente, trebuie să se constate că, în măsura în care defavorizează, în privința impozitului pe achiziționarea de bunuri imobile, persoanele care doresc să se instaleze în Ungaria cumpărând în acest stat un bun imobil față de persoanele care se deplasează în interiorul acestui stat membru, nepermițând ca primele să beneficieze de avantajul fiscal în cauză la cumpărarea unui bun imobil, dispozițiile articolului 2 alineatul (2) coroborate cu cele ale articolului 21 alineatul (5) din Legea privind impozitele constituie o restricție în calea libertăților de circulație a persoanelor, consacrate la articolele 39 CE și 43 CE.

— Cu privire la justificarea restricțiilor

69 Rezultă dintr-o jurisprudență consacrată că măsurile naționale susceptibile să îngreuneze sau să facă mai puțin atractivă exercitarea libertăților fundamentale garantate de tratat pot fi totuși admise, cu condiția ca ele să urmărească un obiectiv de interes general, să fie în măsură să asigure realizarea acestuia și să nu depășească ceea ce este

necesar pentru atingerea obiectivului urmărit (a se vedea printre altele Hotărârea Comisia/Grecia, citată anterior, punctul 51).

70 Astfel, trebuie să se examineze dacă diferența de tratament existentă între aceste două categorii de contribuabili poate fi justificată printr-un motiv imperativ de interes general, cum ar fi necesitatea menținerii coerenței regimului fiscal.

71 Astfel, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că necesitatea menținerii coerenței regimului fiscal poate justifica o reglementare de natură să restrângă libertățile fundamentale (a se vedea printre altele Hotărârea Bachmann, citată anterior, punctul 21, Hotărârea Manninen, citată anterior, punctul 42, Hotărârea din 23 octombrie 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Rep., p. I-8061, punctul 43, și Hotărârea din 17 septembrie 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Rep., p. I-8591, punctul 77).

72 Cu toate acestea, pentru ca un argument bazat pe o asemenea justificare să poată fi acceptat, trebuie stabilită existența unei legături directe între avantajul fiscal vizat și compensarea acestui avantaj printr-o prelevare fiscală determinată (a se vedea printre altele Hotărârea Manninen, citată anterior, punctul 42, Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rep., p. I-2107, punctul 68, și Hotărârea Amurta, citată anterior, punctul 46).

73 În această privință, trebuie să se constate că regimul stabilit prin Legea privind impozitele se întemeiază pe ideea că dobânditorul unui bun imobil situat în Ungaria, cu destinația de reședință principală, care își vinde reședința anterioară situată de asemenea în acest stat, în termenul prevăzut de lege, nu trebuie să achite impozitul corespunzător valorii integrale a bunului cumpărat, ci numai diferenței dintre valoarea de piață a bunului cumpărat și cea a bunului vândut. Astfel, se impozitează numai partea din resursele investite pentru achiziționarea unui bun patrimonial care nu a fost deja supusă impozitării.

74 În schimb, atunci când bunul vândut este situat în alt stat membru decât Republica Ungară, acest ultim stat nu dispune de niciun drept de impozitare a tranzacției pe care a efectuat-o în primul stat membru persoana care decide să achiziționeze în Ungaria un bun imobil cu destinația de reședință principală. În aceste condiții, prevăzând că pot beneficia de acest avantaj fiscal, la achiziționarea unui astfel de bun, numai persoanele care au plătit deja taxa în litigiu la cumpărarea unui bun similar, configurația avantajului fiscal menționat reflectă o logică simetrică în sensul jurisprudenței (a se vedea în acest sens Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, citată anterior, punctul 42).

75 Astfel, dacă contribuabilii care nu au achitat anterior, în cadrul regimului fiscal în litigiu, taxa menționată ar beneficia de avantajul fiscal vizat, ar obține în mod necuvenit un avantaj dintr-o impozitare la care nu ar fi fost supusă precedenta lor achiziție, în afara teritoriului maghiar.

76 Rezultă că, în regimul menționat, există o legătură directă între avantajul fiscal acordat și impozitarea inițială. Astfel, pe de o parte, avantajul menționat și sarcina fiscală privesc aceeași persoană și, pe de altă parte, se înscriu în cadrul aceleiași impozitări.

77 În acest context, trebuie amintit că cele două condiții privind identitatea taxei și a contribuabilului au fost considerate suficiente pentru stabilirea unei astfel de legături (a se vedea printre altele Hotărârea din 6 iunie 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec., p. I-4071, punctul 58, Hotărârea din 18 septembrie 2003, Bosal, C-168/01, Rec., p. I-9409, punctele 29 și 30, precum și Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, citată anterior, punctul 42). În plus, trebuie subliniat că nu s-a contestat în mod explicit de către Comisie că avantajul fiscal în cauză este acordat aceluiași contribuabil în cadrul aceleiași impozitări.

78 Față de cele de mai sus, trebuie să se constate că restricția care rezultă din articolul 2 alineatul (2) și din articolul 21 alineatul (5) din Legea privind impozitele este justificată de necesitatea garantării coerenței regimului fiscal.

79 Cu toate acestea, pentru ca restricția să fie justificată în acest temei, este de asemenea necesar, astfel cum s-a amintit la punctul 69 din prezenta hotărâre, ca ea să fie adecvată și proporțională în raport cu obiectivul urmărit.

80 În această privință, trebuie să se constate că restricția în cauză este, în lumina jurisprudenței Curții, adecvată pentru atingerea unui astfel de obiectiv, întrucât se aplică în mod simetric, în cadrul regimului fiscal în cauză putând fi luată în considerare numai diferența dintre valoarea bunului imobil vândut care este situat în Ungaria și valoarea bunului imobil achiziționat (a se vedea în acest sens Hotărârea Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, citată anterior, punctul 44).

81 În plus, restricția menționată este proporțională cu obiectivul urmărit. Astfel, trebuie amintit, pe de o parte, că obiectivul reglementării în cauză este, printre altele, de a se evita, la cumpărarea unei a doua reședințe principale în Ungaria, dubla impunere a capitalului investit pentru cumpărarea reședinței precedente revândute între timp. Pe de altă parte, astfel cum s-a arătat la punctul 74 din prezenta hotărâre, Republica Ungară nu are competența de a impozita tranzacțiile imobiliare efectuate în alte state membre.

82 În aceste împrejurări, luarea în considerare a unor astfel de tranzacții pentru reducerea bazei de evaluare a impozitului în cauză ar echivala cu tratarea acestor tranzacții ca și cum au fost deja supuse impozitării în litigiu, deși nu aceasta era situația. Evident, această soluție ar fi contrară obiectivului menționat, evitarea dublei impuneri în sistemul fiscal maghiar.

83 Deși este adevărat că tranzacțiile imobiliare efectuate în alte state membre au putut fi impozitate și în temeiul unor impozite similare, chiar identice cu cel în cauză, trebuie să se constate că, în stadiul actual de dezvoltare a dreptului Uniunii, statele membre beneficiază, cu condiția respectării dreptului Uniunii, de o anumită autonomie în materie fiscală și că, prin urmare, acestea nu au obligația să își adapteze propriul sistem fiscal la diferitele sisteme de impozitare din alte state membre în scopul, printre altele, de a elimina dubla impunere (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Rep., p. I-10451, punctul 51, și Hotărârea din 12 februarie 2009, Block, C-67/08, Rec., p. I-883, punctul 31).

84 Această apreciere nu poate fi repusă în discuție de faptul că, dată fiind modalitatea de stabilire a bazei de evaluare a impozitului pe patrimoniu, contribuabilul poate fi scutit de plata acestui impozit la achiziționarea ulterioară a unui bun imobil situat în Ungaria. Astfel, atunci când valoarea celui de al doilea bun imobil cumpărat este mai mică decât cea a bunului vândut, capitalul investit la această a doua achiziție nefiind deloc impozitat, contribuabilul nu are dreptul la nicio restituire a unei părți din taxa plătită cu ocazia primei cumpărări. Un astfel de mecanism permite să se considere că regimul în cauză constituie tocmai un avantaj, iar nu o scutire deghizată în beneficiul exclusiv al rezidenților maghiari.

85 Rezultă că restricția în calea liberei circulații a persoanelor și a libertății de stabilire poate fi justificată prin motivele referitoare la menținerea coerenței regimului fiscal.

— Cu privire la existența unei restricții referitoare la articolul 18 CE

86 În ceea ce privește persoanele care nu au reședința în Ungaria și care nu exercită o activitate economică în acest stat, trebuie să se sublinieze că o reglementare națională

care dezavantajează anumiți resortisanți naționali pentru simplul fapt că aceștia și-au exercitat dreptul de liberă circulație și de ședere într-un alt stat membru constituie o restricție a libertăților recunoscute cetățenilor Uniunii prin articolul 18 alineatul (1) CE (a se vedea Hotărârea din 18 iulie 2006, De Cuyper, C-406/04, Rec., p. I-6947, punctul 39, Hotărârea din 26 octombrie 2006, Tas-Hagen și Tas, C-192/05, Rec., p. I-10451, punctul 31, precum și Hotărârea din 23 octombrie 2007, Morgan și Bucher, C-11/06 și C-12/06, Rep., p. I-9161, punctul 25).

87 În speță, nu se poate nega în mod valabil că excluderea de la beneficiul reducerii bazei impozabile a persoanelor care se deplasează în interiorul Uniunii pentru motive care nu sunt legate de exercitarea unei activități economice poate, în anumite cazuri, să fie de natură să descurajeze aceste persoane să își exercite libertățile fundamentale garantate de articolul 18 CE menționat.

88 Cu toate acestea, rezultă din jurisprudența Curții că o asemenea restricție nu poate fi justificată din perspectiva dreptului Uniunii decât dacă este întemeiată pe considerații obiective de interes general independente de cetățenia persoanelor vizate și dacă este proporțională cu obiectivul urmărit în mod legitim de dreptul național (a se vedea Hotărârile citate anterior De Cuyper, punctul 40, Tas-Hagen și Tas, punctul 33, precum și Morgan și Bucher, punctul 33).

89 În această privință, trebuie să se arate că, pentru identitate de motive în ceea ce privește critica întemeiată pe încălcarea articolului 18 CE, se impune aceeași concluzie ca și cea formulată la punctele 69-85 din prezenta hotărâre pentru justificarea restricției în raport cu articolele 39 CE și 43 CE (a se vedea Hotărârea din 5 iulie 2007,

Comisia/Belgia, C-522/04, Rep., p. I-5701, punctul 72, și Hotărârile citate anterior Comisia/Germania, punctul 30, și Comisia/Grecia, punctul 60).

Cu privire la motivele întemeiate pe o încălcare a dispozițiilor Acordului privind SEE

90 De asemenea, Comisia susține că Republica Ungară nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 28 și 31 din Acordul privind SEE, referitoare la libertatea de circulație a lucrătorilor și, respectiv, la libertatea de stabilire.

91 În această privință, trebuie să se sublinieze că normele care interzic restricțiile privind libertatea de circulație și libertatea de stabilire prevăzute la articolele 28 și 31 din Acordul privind SEE au aceeași finalitate juridică ca și dispozițiile, identice în esență, ale articolelor 39 CE și 43 CE (a se vedea printre altele Hotărârea din 5 iulie 2007, Comisia/Belgia, citată anterior, punctul 76).

92 În aceste condiții, motivele întemeiate pe încălcarea liberei circulații a persoanelor și a libertății de stabilire trebuie declarate nefondate.

93 Întrucât niciunul dintre motive nu a fost admis, acțiunea Comisiei trebuie respinsă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

94 Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Republica Ungară a solicitat obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată, iar Comisia a căzut în pretenții, se impune obligarea acesteia la plata cheltuielilor de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară și hotărăște:

1) Respinge acțiunea.

2) Obligă Comisia Europeană la plata cheltuielilor de judecată.

Semnături