

**Cauza C-443/06**

**Erika Waltraud Ilse Hollmann**

**împotriva**

**Fazenda Pública**

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de

Supremo Tribunal Administrativo)

„Impozitare directă — Impozitarea câștigurilor din proprietăți imobiliare — Libera circulație a capitalurilor — Bază de impozitare — Discriminare — Coerența sistemului fiscal”

Sumarul hotărârii

1. *Întrebări preliminare – Competența Curții – Limite*

(art. 234 CE)

2. *Drept comunitar – Principii – Egalitate de tratament – Discriminare pe motiv de cetățenie sau naționalitate*

(art. 7 CE și 56 CE)

3. *Libera circulație a capitalurilor – Restricții – Legislație fiscală*

(art. 56 CE)

1. Chiar dacă nu este de competența Curții să se pronunțe, în cadrul unei proceduri inițiate în temeiul articolului 234 CE, cu privire la compatibilitatea unor norme de drept intern cu normele dreptului comunitar, interpretarea acestor norme naționale fiind de competența instanțelor naționale, Curtea rămâne competentă să furnizeze acestora toate elementele de interpretare din dreptul comunitar care le-ar permite să aprecieze compatibilitatea acestor norme cu reglementarea comunitară.

(a se vedea punctul 18)

2. Articolul 12 CE nu are vocația de a se aplica în mod autonom decât în situațiile reglementate de dreptul comunitar pentru care Tratatul CE nu conține o normă specială de interdicere a discriminării. Or, tratatul conține în special la articolul 56 CE o normă specială de interdicere a discriminării în domeniul referitor la libera circulație a capitalurilor.

(a se vedea punctele 28 și 29)

3. Articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care supune câștigurile ce rezultă din cesiunea unui bun imobil situat în acest stat membru, dacă această cesiune este efectuată de un rezident al unui alt stat membru, unei sarcini fiscale superioare celei care s-ar aplica pentru același tip de operațiune câștigurilor realizate de un rezident al statului membru în care se situează acest bun imobil.

O astfel de reglementare constituie o restricție privind circulația capitalurilor, interzisă de articolul 56 CE, în măsura în care are ca efect să facă transferul de capitaluri mai puțin interesant pentru nerezidenți, descurajându-i să efectueze investiții imobiliare în statul membru avut în vedere și, în consecință, operațiuni aferente acestor investiții, precum vânzarea unui bun imobil.

Dat fiind că impunerea în cauză privește o singură categorie de venituri ale contribuabililor, fie ei rezidenți sau nerezidenți, că aceasta se referă la două categorii de contribuabili și că statul membru în care se realizează venitul impozabil este întotdeauna statul membru avut în vedere, între cele două categorii de contribuabili nu există în mod obiectiv nicio diferență de situație de natură să justifice o inegalitate de tratament fiscal în ceea ce privește impozitarea câștigurilor.

(a se vedea punctele 39, 40, 50, 53, 54 și 61 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

11 octombrie 2007(\*)

„Impozitare directă – Impozitarea câștigurilor din proprietăți imobiliare – Libera circulație a capitalurilor – Bază de impozitare – Discriminare – Coerența sistemului fiscal”

În cauza C-443/06,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia), prin Decizia din 28 septembrie 2006, primită de Curte la 27 octombrie 2006, în procedura

**Erika Waltraud Ilse Hollmann**

împotriva

**Fazenda Pública,**

în prezența

**Ministério Público,**

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte de cameră, domnul G. Arestis (raportor), doamna R. Silva de Lapuerta, domnii J. Malenovský și T. von Danwitz, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 28 iunie 2007,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru doamna Hollmann, de M. A. Torres, avocat;
- pentru guvernul portughez, de domnii L. I. Fernandes, Â. S. Neves și J. M. Leitão, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul R. Lyal și de doamna M. Afonso, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

### **Hotărâre**

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolelor 12 CE, 18 CE, 39 CE, 43 CE și 56 CE.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna Hollmann, pe de o parte, și Fazenda Pública (autoritățile fiscale portugheze), pe de altă parte, în legătură cu avizul de impunere a veniturilor sale pe anul 2003.

### **Cadrul juridic**

3 Articolul 10 din Codul privind impozitul pe venitul persoanelor fizice (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), aprobat prin Decretul/lege nr. 442/88 din 30 noiembrie 1988, în versiunea ce rezultă din Decretul/lege nr. 198/2001 din 3 iulie 2001 (*Diário da República* I, seria A, nr. 152 din 3 iulie 2001, denumit în continuare „CIRS”), prevede:

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

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

[...]

4. Beneficiul supus IRS [impozitul pe venitul persoanelor fizice] este constituit:

a) din diferența dintre valoarea obținută și valoarea de achiziție, din care s-a dedus orice parte ce poate fi calificată ca venit din capitaluri, dacă este cazul, în situațiile prevăzute la literele a), b) și c) ale alineatului 1;

[...]”

4 Potrivit articolului 13 alineatul 1 din CIRS, persoanele fizice rezidente pe teritoriul portughez, precum și cele care, deși nu sunt rezidente pe acest teritoriu, obțin acolo venituri, sunt supuse impozitului pe venit.

5 Articolul 15 alineatele 1 și 2 din CIRS prevede că persoanele rezidente pe teritoriul portughez datorează impozitul pentru totalitatea veniturilor lor, inclusiv pentru cele obținute în străinătate, pe când nerezidenții datorează impozitul numai pentru veniturile obținute pe teritoriul portughez.

6 Din prevederile articolului 18 din CIRS rezultă că se consideră venituri obținute pe teritoriul portughez veniturile în legătură cu imobilele situate pe acesta, inclusiv câștigurile ce rezultă din înstrăinarea lor.

7 Articolul 43 alineatele 1 și 2 din CIRS, astfel cum a fost modificat prin Legea nr. 109 B din 27 decembrie 2001 (*Diário da República* I, seria B, nr. 298 din 27 decembrie 2001), prevede următoarele:

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

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

8 În ceea ce privește rezidenții, venitul impozabil rezultă din cumularea veniturilor din diferite categorii obținute în fiecare an și este supus unui barem de cote progresive.

9 Pentru nerezidenți, articolul 72 alineatul 1 din CIRS prevede o cotă specială proporțională de 25 %, care se aplică întregului sold al câștigurilor din proprietăți imobiliare.

### **Acțiunea principală și întrebarea preliminară**

10 Doamna Hollmann este rezident în Germania începând din perioada faptelor din acțiunea principală.

11 În 1998, ca urmare a decesului soțului său, doamna Hollmann a moștenit un bun imobiliar situat în Portugalia. Acesteia i-a fost aplicat impozitul pe veniturile din moșteniri și donații la valoarea patrimonială a acestui bun.

12 În 2003, doamna Hollmann a vândut imobilul respectiv și a obținut un câștig de 619 757,46 euro, ce corespunde diferenței dintre valoarea acestei vânzări și valoarea patrimonială supusă impozitului pe veniturile din moșteniri și donații.

13 În avizul de impunere a veniturilor pentru anul 2003, administrația fiscală competentă a luat în considerare întregul câștig realizat de doamna Hollmann pentru a stabili venitul net impozabil al acesteia, adugând această sumă celorlalte venituri ale sale impozabile în Portugalia.

14 Potrivit administrației fiscale, reclamanta din acțiunea principală nu putea să se prevaleze de prevederile favorabile ale articolului 43 alineatul 2 din CIRS, deoarece era rezident într-un alt stat membru al Uniunii Europene decât Portugalia.

15 Doamna Hollmann a contestat în fața Tribunalului administrativ e fiscal de Loulé avizul de impunere menționat mai sus. Întrucât acțiunea sa a fost respinsă, doamna Hollmann a atacat respectiva hotărâre.

16 În aceste condiții, Supremo Tribunal Administrativo a decis să suspende judecarea cauzei

și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 43 alineatul 2 din [CIRS], care limitează baza de impozitare la 50 % din câștiguri atunci când acestea sunt realizate de persoane rezidente în Portugalia, încalcă articolele 12 CE, 18 CE, 39 CE, 43 CE și 56 CE în măsura în care câștigurile realizate de o persoană care este rezident într-un alt stat membru al Uniunii Europene sunt excluse de la beneficiul acestei limitări?”

### **Cu privire la întrebarea preliminară**

#### *Cu privire la admisibilitate*

17 Guvernul portughez și Comisia au exprimat îndoieli în ceea ce privește admisibilitatea întrebării preliminare din cauza modului de redactare a acesteia de către instanța de trimitere.

18 În această privință, trebuie reamintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, chiar dacă nu este de competența Curții să se pronunțe, în cadrul unei proceduri inițiate în temeiul articolului 234 CE, cu privire la compatibilitatea unor norme de drept intern cu normele dreptului comunitar, interpretarea acestor norme naționale fiind de competența instanțelor naționale, Curtea rămâne competentă să furnizeze acestora toate elementele de interpretare din dreptul comunitar care le-ar permite să aprecieze compatibilitatea acestor norme cu reglementarea comunitară (a se vedea Hotărârea din 6 martie 2007, Placanica și alții, C-338/04, C-359/04 și C-360/04, Rep., p. I-1891, punctul 37, și Hotărârea din 9 aprilie 2007, Asociación Nacional de Empresas Forestales, C-295/05, Rep., p. I-2999, punctul 29, precum și jurisprudența citată).

19 În al doilea rând, tot în baza unei jurisprudențe constante, în cadrul cooperării dintre Curte și instanțele naționale, astfel cum este prevăzut la articolul 234 CE, numai instanța națională, care este sesizată cu litigiul și care trebuie să își asume responsabilitatea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată, are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinența întrebărilor adresate Curții. În consecință, dacă întrebările adresate de către instanțele naționale au ca obiect interpretarea unei prevederi din dreptul comunitar, Curtea trebuie, în principiu, să se pronunțe (a se vedea, în special, Hotărârea Asociación Nacional de Empresas Forestales, citată anterior, punctul 30, și Hotărârea din 17 aprilie 2007, AGM-COS.MET, C-470/03, Rep., p. I-2749, punctul 44).

20 În prezenta cauză, potrivit conținutului literal al întrebării adresate de către instanța de trimitere, se solicită Curții să se pronunțe cu privire la compatibilitatea unei prevederi din dreptul intern, cum este articolul 43 alineatul 2 din CIRS, cu dreptul comunitar.

21 Cu toate acestea, deși Curtea nu poate răspunde la întrebare astfel cum este formulată de instanța de trimitere, nimic nu o împiedică să dea un răspuns util acesteia din urmă, furnizându-i elementele de interpretare proprii dreptului comunitar care îi vor permite să se pronunțe ea însăși asupra compatibilității dreptului intern cu dreptul comunitar.

22 În consecință, este necesar să se considere că, prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită Curții, în esență, să clarifice dacă articolele 12 CE, 18 CE, 39 CE, 43 CE și 56 CE se opun unei reglementări naționale, precum cea în cauză în acțiunea principală, care supune câștigurile ce rezultă din cesiunea unui bun imobil situat într-un stat membru, când această cesiune este efectuată de către un rezident al altui stat membru, unei sarcini fiscale superioare celei care s-ar aplica pentru același tip de operațiune câștigurilor realizate de un rezident al statului în care este situat acest bun imobil.

*Cu privire la principiile ?i libert??ile aplicabile*

23 Instan?a de trimitere se refer? în întrebarea sa la articolele 12 CE, 18 CE, 39 CE, 43 CE ?i 56 CE.

24 Se pune, a?adar, problema dac? un contribuabil nerezident care se afl? într-o situa?ie precum cea a doamnei Hollmann se poate prevala de aceste prevederi.

25 În ceea ce prive?te articolele 39 CE ?i 43 CE, din decizia de trimitere rezult? c? doamna Hollmann nu a vândut bunul s?u imobil situat în Portugalia, opera?iune care a dus la impozitarea în litigiu din ac?iunea principal?, nici în scopul exercit?rii unei activit??i profesionale pe teritoriul Comunit??ii, nici pentru a se stabili într-un alt stat membru decât Germania pentru a exercita o activitate economic?.

26 În privin?a articolului 18 CE, nu exist? niciun element în aceea?i decizie care s? poat? duce la concluzia c? reclamanta din ac?iunea principal? a procedat la vânzarea bunului s?u imobil în vederea exercit?rii dreptului pe care i?l confer? această prevedere.

27 În consecin??, în lumina situa?iei de fapt prezentate de instan?a de trimitere, doamna Hollmann nu s?ar putea prevala în prezenta cauz? de articolele 18 CE, 39 CE ?i 43 CE (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 26 octombrie 2006, Comisia/Portugalia, C?345/05, Rec., p. I?10633, punctul 15 ?i jurispruden?a citat?).

28 Rezult? din jurispruden?? c? articolul 12 CE nu are voca?ia de a se aplica în mod autonom decât în situa?iile reglementate de dreptul comunitar pentru care Tratatul CE nu con?ine o norm? special? de interzicere a discrimin?rii (a se vedea în special Hot?rârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft ?i al?ii, C?397/98 ?i C?410/98, Rec., p. I?1727, punctul 38, ?i Hot?rârea din 26 iunie 2003, Skandia ?i Ramstedt, C?422/01, Rec., p. I?6817, punctul 61).

29 Or, tratatul con?ine în special la articolul 56 CE o norm? special? de interzicere a discrimin?rii în domeniul referitor la libera circula?ie a capitalurilor (Hot?rârea din 10 ianuarie 2006, Cassa di Risparmio di Firenze, C?222/04, Rec., p. I?289, punctul 99).

30 Având în vedere considera?iile de mai sus, este necesar, a?adar, s? se stabileasc? dac? un contribuabil precum doamna Hollmann se poate prevala de prevederile articolului 56 CE.

31 În această privin??, rezult? din jurispruden?? c? o opera?iune referitoare la lichidarea unei investi?ii imobiliare, precum cea în cauz? în ac?iunea principal?, constituie o circula?ie a capitalurilor (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 16 martie 1999, Trummer ?i Mayer, C?222/97, Rec., p. I?1661, punctul 24).

32 În consecin??, o astfel de opera?iune intr? în sfera de aplicare a articolului 56 CE ?i, prin urmare, acesta este temeiul în care trebuie s? se examineze întrebarea adresat? de instan?a de trimitere.

*Cu privire la libera circula?ie a capitalurilor*

33 Cu titlu introductiv, trebuie amintit c?, potrivit unei jurispruden?e constante, de?i fiscalitatea direct? este de competen?a statelor membre, acestea din urm? trebuie s? o exercite cu respectarea dreptului comunitar (a se vedea în special Hot?rârea din 7 septembrie 2004, Manninen, C?319/02, Rec., p. I?7477, punctul 19, Hot?rârea din 14 septembrie 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C?386/04, Rec., p. I?8203, punctul 15, ?i Hot?rârea din 24 mai 2007, Holböck, C?157/05, Rep., p. I?4051, punctul 21).

34 Pe de alt? parte, articolul 56 CE interzice orice restric?ii privind circula?ia capitalurilor între statele membre, sub rezerva justific?rilor prev?zute la articolul 58 CE.

35 În aceast? privin?? trebuie ar?tat c?, în privin?a câ?tigurilor realizate în urma cesiunii cu titlu oneros a unui bun imobil situat în Portugalia, dispozi?iile coroborate ale CIRS prev?d reguli de impunere diferite dup? cum contribuabilii sunt sau nu sunt reziden?i ai acestui stat membru.

36 Astfel, potrivit articolului 43 alineatul 2 din CIRS, valoarea câ?tigurilor realizate de reziden?i în urma cesiunii bunurilor imobile în Portugalia este luat? în considerare doar în limita a 50 % din aceasta. În schimb, pentru nereziden?i, CIRS prevede c? impozitarea câ?tigurilor realizate în cazul cesiunii acestor bunuri se aplic? întregii valori a acestora.

37 Rezult? c?, potrivit prevederilor relevante din CIRS, baza de impozitare a câ?tigurilor realizate nu este aceea?i pentru reziden?i ?i pentru nereziden?i. Astfel, pentru vânzarea aceluia?i bun imobil situat în Portugalia, în cazul realiz?rii de câ?tiguri, nereziden?ii sunt supu?i unei sarcini fiscale superioare celei aplicate reziden?ilor ?i, prin urmare, se g?sesc într?o situa?ie mai pu?in favorabil? decât ace?tia din urm?.

38 Într?adev?r, dac? unui nerezident i se aplic? o cot? de 25 % la o baz? ce reprezint? totalitatea câ?tigurilor realizate, luarea în considerare doar a jum?tate din baza câ?tigurilor realizate de un rezident îi permite acestuia din urm? s? beneficieze în mod sistematic de o sarcin? fiscal? inferioar? pentru aceast? opera?iune, oricare ar fi cota de impozitare a tuturor veniturilor sale, din moment ce, potrivit observa?iilor formulate de guvernul portughez, impunerea venitului reziden?ilor este supus? unui barem de cote progresive conform c?ruia nivelul cel mai ridicat este de 42 %.

39 Prin urmare, o reglementare na?ional? precum cea în cauz? în ac?iunea principal? are ca efect s? fac? transferul de capitaluri mai pu?in interesant pentru nereziden?i, descurajându?i s? efectueze investi?ii imobiliare în Portugalia ?i, în consecin??, opera?iuni aferente acestor investi?ii, precum vânzarea unui bun imobil.

40 În aceste condi?ii, este necesar s? se constate c? prevederea unei baze de impozitare de 50 % pentru câ?tigurile realizate doar de c?tre contribuabili reziden?i în Portugalia, iar nu ?i de c?tre contribuabili nereziden?i constituie o restric?ie privind circula?ia capitalurilor, interzis? de articolul 56 CE.

41 Trebuie totu?i s? se examineze dac? aceast? restric?ie poate fi justificat? prin motivele prev?zute la articolul 58 alineatul (1) CE.

42 Din aceast? din urm? prevedere coroborat? cu alineatul (3) al acestui articol rezult? c? statele membre pot stabili, prin reglementarea na?ional?, o diferen?iere între contribuabilii reziden?i ?i contribuabilii nereziden?i, în m?sura în care aceast? diferen?iere nu constituie un mijloc de discriminare arbitrar? ?i nici o restrângere disimulat? a liberei circula?ii a capitalurilor.

43 A?a cum s?a constatat deja la punctele 36-38 din prezenta hot?râre, articolul 43 alineatul 2

din CIRS stabile?te în esen?? o inegalitate de tratament fiscal între reziden?i ?i nereziden?i, prin prevederea unei baze de impozitare diferite în cazul câ?tigurilor realizate în urma cesiunii unui bun imobil situat în Portugalia.

44 Cu toate acestea, este necesar s? se diferen?ieze tratamentele inegale autorizate în temeiul articolului 58 alineatul (1) litera (a) CE de discrimin?rile arbitrare interzise de alineatul (3) al aceluia?i articol.

45 Or, rezult? din jurispruden?? c?, pentru ca o reglementare fiscal? na?ional?, precum cea în cauz? în ac?iunea principal?, s? poat? fi considerat? compatibil? cu prevederile din tratat referitoare la libera circula?ie a capitalurilor, trebuie ca diferen?a de tratament s? priveasc? situa?ii care nu sunt în mod obiectiv comparabile sau s? se justifice printr?un motiv imperativ de interes general (a se vedea Hot?rârea Manninen, citat? anterior, punctele 28 ?i 29, Hot?rârea din 8 septembrie 2005, Blanckaert, C?512/03, Rec., p. I?7685, punctul 42, ?i Hot?rârea din 19 ianuarie 2006, Bouanich, C?265/04, Rec., p. I?923, punctul 38).

46 În lumina jurispruden?ei citate la punctul anterior, este necesar s? se examineze, în primul rând, dac? diferen?a de impozitare a veniturilor, dup? cum câ?tigurile ce rezult? din cesiunea unui bun imobil situat în Portugalia sunt realizate de reziden?i sau de nereziden?i, se raporteaz? la situa?ii care nu sunt comparabile în mod obiectiv.

47 În aceast? privin??, guvernul portughez sus?ine c? exist? o diferen?? de situa?ie între cele dou? categorii de contribuabili care justific? perfect aceast? diferen?? de tratament. Limitarea bazei de impozitare la 50 % nu ar putea privi decât reziden?ii, întrucât ace?tia din urm? sunt supu?i unui barem de cote progresive pe venitul lor global. În schimb, nereziden?ii ar fi impozita?i doar pe veniturile ob?inute pe teritoriul portughez. În al?i termeni, mecanismul prev?zut de o reglementare na?ional? precum cea în cauz? în ac?iunea principal? ar urm?ri s? nu penalizeze reziden?ii, care, spre deosebire de nereziden?i, sunt supu?i unui impozit progresiv.

48 Pe de alt? parte, acesta consider? c? diferen?a de tratament fiscal ce rezult? din aplicarea unei baze de impozitare diferite nereziden?ilor trebuie coroborat? cu sistemul general al impozitului pe venit aplicabil reziden?ilor ?i nereziden?ilor.

49 Prin acest argument, guvernul portughez apreciaz? c? prevederea unei baze de impozitare diferite pentru nereziden?i, în cazul realiz?rii de câ?tiguri, se justific? ?inând seama de sistemul de impozitare a veniturilor ?i în special de cota de impozitare diferit? aplicabil? reziden?ilor ?i nereziden?ilor. Într?adev?r, pentru primii, venitul impozabil ar rezulta din acumularea de venituri de diferite categorii, a?adar, inclusiv câ?tiguri ob?inute în fiecare an, supuse unui barem de cote progresive, în timp ce pentru nereziden?i, CIRS prevede o cot? special? propor?ional?.

50 Este necesar s? se arate c?, în cauza principal?, în primul rând, impunerea câ?tigurilor ce rezult? din cesiunea unui bun imobil prive?te o singur? categorie de venituri ale contribuabililor, fie ei reziden?i sau nereziden?i, în al doilea rând, aceasta se refer? la dou? categorii de contribuabili ?i, în al treilea rând, statul membru în care se realizeaz? venitul impozabil este întotdeauna Republica Portughez?.

51 În aceast? privin??, trebuie precizat în special, astfel cum rezult? din cuprinsul punctului 38 din prezenta hot?râre, c? luarea în considerare a jum?tate din baza câ?tigurilor realizate de un rezident, coroborat? cu faptul c? impozitarea veniturilor acestuia este supus? unui barem de cote progresive potrivit c?ruia nivelul cel mai ridicat este de 42 %, duce, în acelea?i condi?ii de taxare pentru un nerezident, la o impozitare mai mare a acestuia din urm?.



52 În aceste condiții, afirmațiile făcute în speță de guvernul portughez nu pot fi acceptate.

53 Rezultă din cele de mai sus că între cele două categorii de contribuabili nu există în mod obiectiv nicio diferență de situație de natură să justifice o inegalitate de tratament fiscal în ceea ce privește impozitarea câștigurilor. Prin urmare, o situație precum cea a doamnei Hollmann este comparabilă cu cea a unui rezident.

54 Rezultă că o reglementare națională, precum cea în cauză în acțiunea principală, instituie un tratament fiscal inegal pentru nerezidenți în măsura în care permite, în cazul realizării de câștiguri, o impozitare mai mare și, în consecință, o sarcină fiscală superioară celei suportate de rezidenți într-o situație în mod obiectiv comparabilă.

55 În al doilea rând, în privința unor justificări întemeiate pe motive imperative de interes general, guvernul portughez invocă necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal național.

56 Rezultă din jurisprudență că necesitatea de a menține coerența unui regim fiscal poate justifica o restricție privind exercitarea libertăților fundamentale garantate prin tratat. 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 cu o prelevare fiscală determinată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding, C-471/04, Rec., p. I-2107, punctul 40, și Hotărârea din 29 martie 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rep., p. I-2647, punctul 62 și jurisprudența citată).

57 În prezenta cauză, guvernul portughez susține că trebuie să se ia în considerare finalitatea și logica sistemului de impozitare în cazul realizării câștigurilor ce rezultă din cesiunea unui bun imobil. În această privință, regimul fiscal în cauză ar avea drept scop să evite penalizarea rezidenților, cu ocazia impozitării câștigurilor, prin aplicarea unei cote progresive în ceea ce îi privește. În esență, ar exista o legătură directă, pentru rezidenți, între avantajul fiscal ce rezultă dintr-o bază redusă la jumătate pentru impozitarea câștigurilor și cota de impozitare progresivă aplicabilă tuturor veniturilor acestora.

58 Or, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 38 din prezenta cauză, avantajul fiscal acordat rezidenților, ce constă într-o reducere cu jumătate a bazei de impozitare a câștigurilor, excedează în orice caz compensării sale, ce constă în aplicarea unei cote progresive pentru impozitarea veniturilor acestora.

59 Prin urmare, nu poate exista o legătură directă între avantajul menționat și compensarea sa printr-o prelevare fiscală determinată.

60 În consecință, este necesar să se considere că restricția ce rezultă din reglementarea fiscală în cauză în acțiunea principală nu poate fi justificată prin necesitatea de a garanta coerența regimului fiscal.

61 Având în vedere considerentele de mai sus, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale, precum cea în cauză în acțiunea principală, care supune câștigurile ce rezultă din cesiunea unui bun imobil situat într-un stat membru, în speță Portugalia, dacă această cesiune este efectuată de un rezident al unui alt stat membru, unei sarcini fiscale superioare celei care s-ar aplica pentru același tip de operațiune câștigurilor realizate de un rezident al statului membru în care se situează acest bun imobil.

## **Cu privire la cheltuielile de judecată**

62 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

**Articolul 56 CE trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale, precum cea în cauză în acțiunea principală, care supune câștigurile ce rezultă din cesiunea unui bun imobil situat într-un stat membru, în speță Portugalia, dacă această cesiune este efectuată de un rezident al unui alt stat membru, unei sarcini fiscale superioare celei care s-ar aplica pentru același tip de operațiune câștigurilor realizate de un rezident al statului membru în care se situează acest bun imobil.**

Semnături

\* Limba de procedură: portugheza.