

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera întâi)

18 martie 2021(*)

„Trimitere preliminar? – Fiscalitate direct? – Impozitarea câ?tigurilor din propriet??i imobiliare – Libera circula?ie a capitalurilor – Baz? de impozitare – Discriminare – Op?iune de impozitare potrivit acelorai modalit??i ca reziden?ii – Conformitate cu dreptul Uniunii”

În cauza C?388/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ – CAAD), Portugalia], prin decizia din 30 aprilie 2019, primit? de Curte la 17 mai 2019, în procedura

MK

împotriva

Autoridade Tributária e Aduaneira

CURTEA (Camera întâi),

compus? din domnul J.?C. Bonichot, pre?edinte de camer?, domnul L. Bay Larsen, doamna C. Toader ?i domnii M. Safjan ?i N. Jääskinen (raportor), judec?tori,

avocat general: domnul G. Hogan,

grefier: domnul M. Longar, administrator,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 1 octombrie 2020,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru MK, de A. Gaspar Schwalbach, avocat;
- pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, S. Jaulino, H. Gomes Magno ?i P. Barros da Costa, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia European?, de M. Afonso, N. Gossement ?i W. Roels, în calitate de agen?i,

dup? ascultarea concluziilor avocatului general în ?edin?a din 19 noiembrie 2020,

pronun?? prezenta

Hot?râre

- 1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolelor 18 ?i 63-65 TFUE.
- 2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între MK, pe de o parte, ?i Autoridade

Tributária e Aduaneira (Administração Fiscal e Vamais, Portugal) (denumit în continuare „AT”), pe de altă parte, în legătură cu decizia de impunere emisă de aceasta din urmă cu privire la veniturile realizate de MK în anul 2017.

Cadrul juridic

3 Articolul 43, intitulat „Câștigurile”, din Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Codul privind impozitul pe venitul persoanelor fizice), în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal (denumit în continuare „CIRS”), prevedea la alineatele 1 și 2:

„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.”

4 Articolul 68 alineatul 1 din acest cod stabilește baremul de cote progresive al tranșelor de impozitare. În anul 2017, cota maximă de impozitare de 48 % se aplica veniturilor impozabile care depășeau 80 640 de euro.

5 Conform articolului 68 bis din codul menționat, o taxă suplimentară de solidaritate de 2,5 % se aplica veniturilor impozabile cuprinse între 80 000 de euro și 250 000 de euro, iar peste această valoare taxa menționată se ridică la 5 %.

6 Articolul 72 din CIRS, intitulat „Cote speciale”, cuprindea printre altele următoarele dispoziții:

„1 – Sunt impozitate la cota autonomă de 28 %:

a) câștigurile prevăzute la articolul 10 alineatul 1 literele a) și d) obținute de persoane care nu sunt rezidente pe teritoriul portughez, în măsura în care ele nu provin din activități comerciale prestate într-un sediu permanent situat pe teritoriul menționat;

[...]

9 – Rezidenții unui alt stat membru al Uniunii Europene sau ai Spațiului Economic European [(SEE)] (în acest din urmă caz, cu condiția existenței unui schimb de informații în materie fiscală) pot opta, în ceea ce privește veniturile cîrora li se aplică alineatul 1 literele a) și b) și alineatul 2, ca aceste venituri să fie impozitate la cota care s-ar aplica în conformitate cu tabelul prevăzut la articolul 68 alineatul 1 în cazul în care veniturile ar fi obținute de persoane rezidente pe teritoriul portughez.

10 – Pentru a stabili cota de impozitare menționată la alineatul precedent, se iau în considerare toate veniturile, inclusiv veniturile obținute în afara teritoriului menționat, în aceleași condiții care se aplică rezidenților.

[...]”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

7 MK este rezident fiscal în Franța.

8 La 17 ianuarie 2002, MK a achiziționat un imobil situat în Portugalia pentru un preț de 79

807,66 euro.

9 La 17 iulie 2017, MK a vândut acest imobil la prețul de 180 000 de euro.

10 La 31 mai 2018, MK și-a depus declarația periodică de venituri, în care, pe lângă veniturile din proprietăți imobiliare în cuantum de 8 800 de euro, a declarat cesiunea imobilului respectiv, precum și cheltuielile și taxele de cumpărare și de vânzare ale acestuia.

11 MK a bifat pe partea din față a acestei declarații, în tabelul 8B, caseta 4 (corespunzătoare „nerezidentului”), caseta 6 (corespunzătoare „rezidentului într-o țară a Uniunii Europene”), caseta 7 (care îi permitea să opteze pentru impozitarea aplicabilă nerezidenților) și a respins opțiunea care figura în caseta 9 (corespunzătoare impozitării potrivit cotelor generale prevăzute la articolul 68 din CIRS), precum și opțiunea care figura în caseta 10 (alegerea reglementării aplicabile rezidenților).

12 La 5 iulie 2018, AT a emis o decizie de impunere pentru suma de 24 654,22 euro cu titlu de impozit pe venit pentru anul 2017, aplicând întregului sold pozitiv al câștigurilor din proprietăți imobiliare realizate cota unică de 28 % aplicabilă nerezidenților în temeiul articolului 72 alineatul 1 din CIRS, în conformitate cu opțiunea efectuată de MK pe declarația sa de impunere.

13 La 30 noiembrie 2018, MK a contestat această decizie de impunere în fața instanței de trimitere, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ – CAAD), Portugalia], pentru motivul că ea ar fi afectată de nelegalitate întrucât s-ar fi întemeiat pe o reglementare care ar discrimina persoanele impozabile care au reședința pe teritoriul unui alt stat membru decât Republica Portugheză (denumiți în continuare „nerezidenți”) în raport cu persoanele care au reședința în Portugalia, și a susținut că, în conformitate cu ceea ce Curtea a statuat în Hotărârea din 11 octombrie 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), acest cadru juridic constituie o restricție privind libera circulație a capitalurilor, consacrată la articolul 63 alineatul (1) TFUE.

14 În fața instanței de trimitere, AT arată că cadrul juridic aplicabil situației de fapt din litigiul principal este diferit de cel aplicabil situației de fapt din cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 11 octombrie 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600). Ea amintește că, desigur, în acea hotărâre, Curtea a statuat că articolul 43 alineatul 2 din CIRS, care prevedea că numai câștigurile realizate de persoanele impozabile rezidente în Portugalia se luau în considerare în limita a 50 % din valoarea lor, conducea la o sarcină fiscală mai mare pentru nerezidenți și constituia, din acest motiv, o restricție privind circulația capitalurilor interzisă de articolul 63 TFUE.

15 AT precizează însă că, în urma Hotărârii din 11 octombrie 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), legiuitorul portughez a modificat cadrul legislativ aplicabil, introducând, la articolul 72 alineatele 9 și 10 din CIRS, posibilitatea pentru nerezidenți să opteze pentru un regim de impozitare similar celui care se aplică rezidenților portughezi și să beneficieze astfel de reducerea de 50 % prevăzută la articolul 43 alineatul 2 din CIRS, precum și de cote progresive, cu condiția efectuării unei declarații fiscale în Portugalia cu privire la ansamblul veniturilor lor mondiale. Or, în speță, MK a optat pentru regimul de impozitare prevăzută la articolul 72 alineatul 1 din CIRS, iar nu pentru cel prevăzută la articolul 72 alineatele 9 și 10 din CIRS.

16 MK amintește însă că Curtea a statuat, într-o cauză având legătură cu libertatea de stabilire, că o alegere între un regim fiscal discriminatoriu și un alt regim fiscal care nu ar fi discriminatoriu nu este susceptibilă să excludă efectele discriminatorii ale primului dintre aceste două regimuri fiscale (Hotărârea din 18 martie 2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punctele 50 și 51).

17 Astfel, instanța de trimitere ridică problema dacă modificările aduse dreptului fiscal portughez ca urmare a Hotărârii din 11 octombrie 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), și anume în special introducerea posibilității nerezidenților de a opta, în temeiul articolului 72 alineatele 9 și 10 din CIRS, pentru un regim de impozitare similar celui care se aplică rezidenților și de a beneficia astfel de reducerea de 50 % prevăzută la articolul 43 alineatul 2 din acest cod, sunt suficiente pentru a remedia restricția privind circulația capitalurilor evidențiată de Curte în acea hotărâre.

18 În aceste condiții, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ – CAAD), Portugalia] a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile coroborate ale articolelor [18 și 63-65 TFUE] trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în prezenta cauză (articolul 43 alineatul 2 din [CIRS]), [care a fost] modificat[ă] [prin introducerea alineatelor 9 și 10 în articolul 72 din codul menționat] [în scopul] de a permit[ea] ca câștigurile care rezultă din vânzarea de bunuri imobile situate într-un stat membru (Portugalia) de către un rezident al unui alt stat membru al Uniunii [...] (Franța) să nu fie supuse, cu caracter opțional, unei sarcini fiscale superioare celei care s-ar aplica pentru același tip de operațiune câștigurilor realizate de un rezident al statului în care se situează imobilele?”

Cu privire la întrebarea preliminară

19 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 18 și 63-65 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru care, pentru a permite ca câștigurile provenite din cesiunea unor bunuri imobile situate în acest stat membru de o persoană impozabilă rezidentă în alt stat membru să nu fie supuse unei sarcini fiscale superioare celei care ar fi aplicată pentru același tip de operațiune câștigurilor realizate de un rezident al primului stat membru, face ca regimul de impozitare aplicabil să depindă de alegerea persoanei impozabile menționate.

Cu privire la principiile și la libertățile aplicabile

20 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, articolul 18 TFUE nu are vocația de a se aplica în mod autonom decât în situațiile reglementate de dreptul Uniunii pentru care Tratatul FUE nu conține norme speciale de interzicere a discriminării (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 octombrie 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, punctul 28 și jurisprudența citată).

21 Or, Tratatul FUE conține în special la articolul 63 o normă specială de interzicere a discriminării în domeniul referitor la libertatea de circulație a capitalurilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 octombrie 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, punctul 29 și jurisprudența citată).

22 În plus, rezultă din jurisprudența Curții că o operațiune referitoare la lichidarea unei investiții imobiliare, precum cea în discuție în litigiul principal, constituie o circulație de capitaluri (Hotărârea din 11 octombrie 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, punctul 31 și jurisprudența citată).

23 Rezultă că cesiunea unui bun imobil situat pe teritoriul unui stat membru realizată cu titlu oneros de persoane fizice nerezidente intră în domeniul de aplicare al articolului 63 TFUE.

24 Pe de alt? parte, întrucât în decizia de trimitere nu se men?ioneaz? niciun element susceptibil s? includ? o astfel de opera?iune în domeniul de aplicare al articolului 64 TFUE, nu este necesar, în spe??, ca întrebarea s? fie examinat? în raport cu dispozi?iile acestui articol.

Cu privire la libera circula?ie a capitalurilor

25 Trebuie amintit c? articolul 63 TFUE interzice orice restric?ii privind circula?ia capitalurilor între statele membre, sub rezerva justific?rilor prev?zute la articolul 65 TFUE.

26 În spe??, din cererea de decizie preliminar? reiese c? articolul 43 alineatul 2 ?i articolul 72 alineatul 1 din CIRS prevedeau, în cazul câ?tigurilor realizate cu ocazia cesiunii cu titlu oneros a unui bun imobil situat în Portugalia, reguli de impozitare diferite dup? cum persoanele supuse la plata impozitului pe venit aveau sau nu re?edin?a pe teritoriul acestui stat membru.

27 Mai precis, în temeiul articolului 43 alineatul 2 din CIRS, câ?tigurile realizate de reziden?i cu ocazia cesiunii unor bunuri imobile situate în Portugalia erau luate în considerare numai în limita a 50 % din cuantumul lor. În schimb, pentru nereziden?i, articolul 72 alineatul 1 din CIRS prevedea impozitarea acelora?i câ?tiguri cu privire la totalitatea cuantumului lor la cota autonom? de 28 %.

28 Rezult? c?, în temeiul acestor dispozi?ii, baza de impozitare a acestui tip de câ?tiguri nu era aceea?i pentru reziden?i ?i pentru nereziden?i. Astfel, pentru vânzarea aceleuia?i bun imobil situat în Portugalia, în cazul realiz?rii de câ?tiguri, nereziden?ii erau supu?i unei sarcini fiscale superioare celei aplicate reziden?ilor ?i, prin urmare, se g?seau într?o situa?ie mai pu?in favorabil? decât ace?tia din urm? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 11 octombrie 2007, Hollmann, C?443/06, EU:C:2007:600, punctul 37).

29 Astfel, în timp ce, în temeiul articolului 72 alineatul 1 din CIRS, un nerezident era supus unui impozit în cot? de 28 % aplicat? unei baze de impozitare care reprezenta totalitatea câ?tigurilor realizate, luarea în considerare doar a unei jum?t?i din baza de impozitare a câ?tigurilor realizate de un rezident îi permitea acestuia din urm? s? beneficieze în mod sistematic, pentru acest motiv, de o sarcin? fiscal? inferioar?, indiferent de cota de impozitare aplicat? tuturor veniturilor sale, din moment ce, potrivit observa?iilor formulate de guvernul portughez, veniturile reziden?ilor erau supuse unui impozit potrivit unui barem de cote progresive, cota cea mai ridicat? a acestuia fiind de 48 %, iar aceasta chiar dac? o tax? suplimentar? de solidaritate de 2,5 % putea fi aplicabil? veniturilor impozabile cuprinse între 80 000 de euro ?i 250 000 de euro, iar una de 5 % celor peste această valoare.

30 Or, Curtea a avut deja ocazia s? statueze, în Hot?rârea din 11 octombrie 2007, Hollmann (C?443/06, EU:C:2007:600, punctul 40), c? stabilirea, prin articolul 43 alineatul 2 din CIRS, a unei baze de impozitare de 50 % pentru câ?tigurile realizate doar de persoanele impozabile rezidente în Portugalia, iar nu ?i de persoanele impozabile nerezidente, constituie o restric?ie privind circula?ia capitalurilor interzis? de articolul 63 TFUE.

31 Aceast? constatare nu este repus? în discu?ie de punctul 44 din Hot?rârea din 19 noiembrie 2015, Hirvonen (C?632/13, EU:C:2015:765), în care Curtea a statuat c? o diferen?? de tratament între contribuabilii nereziden?i ?i contribuabilii reziden?i, constând în faptul c? veniturile brute ale primilor sunt supuse unei impozita?ri definitive pe baza unei cote unice, prin re?inere la surs?, în timp ce veniturile nete ale celor din urm? sunt impozitate potrivit unui barem progresiv cumulat cu o reducere de baz?, este compatibil? cu dreptul Uniunii, întrucât o asemenea constatare este supus? totu?i condi?iei ca respectiva cot? unic? s? nu fie mai mare decât cota rezultat? din aplicarea efectiv?, în privin?a persoanei interesate, a baremului progresiv asupra veniturilor nete care dep??esc reducerea de baz?. Or, în spe??, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 29 din

prezenta hotărâre, regimul de impozitare diferențiat în discuție determină ca nerezidenții să fie supuși în mod sistematic unei sarcini fiscale superioare celei aplicate rezidenților în cazul realizării de câștiguri din vânzarea de imobile.

32 În aceste condiții, stabilirea unei baze de impozitare de 50 % pentru câștigurile realizate de toate persoanele impozabile rezidente în Portugalia, iar nu și pentru persoanele impozabile nerezidente care au optat pentru regimul de impozitare prevăzut la articolul 72 alineatul 1 din CIRS constituie o restricție privind circulația capitalurilor interzisă de articolul 63 alineatul (1) TFUE.

33 În consecință, trebuie să se verifice dacă o astfel de restricție poate fi considerată ca fiind justificată în mod obiectiv, în raport cu articolul 65 alineatele (1) și (3) TFUE.

Cu privire la existența unei justificări a restricțiilor privind libera circulație a capitalurilor în raport cu articolul 65 alineatele (1) și (3) TFUE

34 Din articolul 65 alineatul (1) TFUE coroborat cu alineatul (3) al aceluiași articol rezultă că statele membre pot stabili, prin reglementarea lor națională, o distincție între contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți, în măsura în care această distincție nu constituie un mijloc de discriminare arbitrar și nici o restrângere disimulată a liberei circulații a capitalurilor.

35 Prin urmare, este necesar să se facă distincție între tratamentele inegale autorizate în temeiul alineatului (1) litera (a) al articolului 65 TFUE și discriminările arbitrare interzise de alineatul (3) al aceluiași articol. În această privință, din jurisprudența Curții rezultă că, pentru ca dispoziții fiscale naționale, precum articolul 43 alineatul 2 și articolul 72 alineatul 1 din CIRS, să poată fi considerate compatibile cu prevederile din tratat referitoare la libera circulație a capitalurilor, este necesar ca diferența de tratament să privească situații care nu sunt în mod obiectiv comparabile sau să fie justificată printr-un motiv imperativ de interes general (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 octombrie 2007, Hollmann, C-443/06, EU:C:2007:600, punctele 44 și 45 și jurisprudența citată).

36 Or, în speță, diferența de tratament dintre persoanele impozabile rezidente și persoanele impozabile nerezidente prevăzută de reglementarea portugheză privește situații care sunt în mod obiectiv comparabile. În plus, această diferență de tratament nu este justificată de un motiv imperativ de interes general.

37 În ceea ce privește, în primul rând, caracterul comparabil al situațiilor, trebuie amintit că Curtea a statuat deja la punctul 50 din Hotărârea din 11 octombrie 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), *primo*, că impozitarea câștigurilor rezultate din cesiunea unui bun imobil privește, potrivit articolului 43 alineatul 2 și articolului 72 alineatul 1 din CIRS, o singură categorie de venituri ale contribuabililor, fie ei rezidenți sau nerezidenți, *secundo*, că această impozitare se referă la aceste două categorii de contribuabili și, *tertio*, că statul membru în care se realizează venitul impozabil este întotdeauna Republica Portugheză.

38 Rezultă din cele ce preced și în special din cuprinsul punctului 29 din prezenta hotărâre că nu există nicio diferență obiectivă de situație între contribuabilii rezidenți și contribuabilii nerezidenți de natură să justifice o inegalitate de tratament fiscal între ei în temeiul articolului 43 alineatul 2 și al articolului 72 alineatul 1 din CIRS în ceea ce privește impozitarea soldului pozitiv al câștigurilor realizate în urma cesionării unor bunuri imobile situate în Portugalia. Prin urmare, situația în care se află un contribuabil nerezident, precum MK, este comparabilă cu cea a unui contribuabil rezident.

39 Această constatare nu este repusă în discuție de *ratio legis* a articolului 43 alineatul 2 din

CIRS, care prevede reducerea de 50 % aplicabil? câ?tigurilor realizate de reziden?i, care, potrivit guvernului portughez, ar consta în evitarea impozit?rii excesive a acestor venituri considerate ca fiind anormale ?i fortuite, în m?sura în care nimic nu permite s? se exclud? c? această considera?ie nu poate privi niciodat? persoanele impozabile nerezidente.

40 În ceea ce prive?te, în al doilea rând, existen?a unor justific?ri întemeiate pe motive imperative de interes general, trebuie ar?tat c? guvernul portughez nu men?ioneaz? existen?a unor astfel de motive. Cu toate acestea, el arat? c?, în cadrul impozit?rii soldului pozitiv al câ?tigurilor din propriet??i imobiliare realizate în Portugalia, articolul 43 alineatul 2 din CIRS are drept scop s? evite penalizarea contribuabililor reziden?i în Portugalia sau a persoanelor impozabile nerezidente care aleg s? fie impozitate ca atare în temeiul articolului 72 alineatele 9 ?i 10 din CIRS ca urmare a aplic?rii unei cote progresive în privin?a lor.

41 Or, la punctele 58-60 din Hot?rârea din 11 octombrie 2007, Hollmann (C?443/06, EU:C:2007:600), Curtea a considerat c? avantajul fiscal acordat reziden?ilor, care consta într?o reducere la jum?tate a bazei de impozitare a câ?tigurilor realizate, dep??ea în orice caz contrapartida sa care consta în aplicarea unei cote progresive la impozitarea veniturilor lor. În consecin??, Curtea a apreciat, în cauza în care s?a pronun?at acea hot?râre, c? nu se stabilise o leg?tur? direct? între avantajul fiscal respectiv ?i compensarea acestui avantaj cu o prelevare fiscal? determinat? ?i c? restric?ia care rezulta din reglementarea na?ional? în cauz? nu putea fi justificat?, a?adar, de necesitatea de a garanta coeren?a regimului fiscal.

Cu privire la op?iunea de impozitare potrivit acelorai modalit??i ca reziden?ii

42 Este necesar s? se arate de la bun început c? posibilitatea pe care o au persoanele cu re?edin?a în Uniune sau în SEE de a opta, în temeiul articolului 72 alineatele 9 ?i 10 din CIRS, pentru un regim de impozitare similar celui care se aplic? reziden?ilor portughezi ?i de a beneficia astfel de reducerea de 50 % prev?zută la articolul 43 alineatul 2 din acest cod permite unui contribuabil nerezident, precum MK, s? aleag? între un regim fiscal discriminatoriu, ?i anume cel prev?zut la articolul 72 alineatul 1 din CIRS, ?i un altul care nu este discriminatoriu.

43 Or, în această privin??, trebuie subliniat c? o astfel de alegere nu este, în spe??, susceptibil? s? exclud? efectele discriminatorii ale primului dintre aceste dou? regimuri fiscale.

44 Astfel, în ipoteza în care s?ar recunoa?te alegerii respective un asemenea efect, consecin?a ar fi s? se valideze un regim fiscal care r?mâne, în sine, o înc?lcare a articolului 63 TFUE din cauza caracterului s?u discriminatoriu (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 18 martie 2010, Gielen, C?440/08, EU:C:2010:148, punctul 52).

45 Pe de alt? parte, astfel cum Curtea a avut deja ocazia s? precizeze, un regim na?ional restrictiv în ceea ce prive?te o libertate fundamental? garantat? de Tratatul FUE, în spe?? libera circula?ie a capitalurilor, continu? s? fie în aceea?i m?sur? incompatibil cu dreptul Uniunii chiar ?i atunci când aplicarea sa ar fi facultativ? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 18 martie 2010, Gielen, C?440/08, EU:C:2010:148, punctul 53 ?i jurispruden?a citat?).

46 Rezult? c? alegerea deschis?, în litigiul principal, contribuabilului nerezident de a fi impozitat potrivit acelorai modalit??i precum cele aplicabile contribuabililor reziden?i nu este de natur? s? determine compatibilitatea cu tratatul a restric?iei constatate la punctul 32 din prezenta hot?râre.

47 Având în vedere ansamblul considera?iilor care preced?, trebuie s? se r?spund? la întrebarea adresat? c? articolul 63 TFUE coroborat cu articolul 65 TFUE trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri a unui stat membru care, pentru a permite ca câ?tigurile provenite din cesiunea unor bunuri imobile situate în acest stat membru de o persoan? impozabil?

rezident? în alt stat membru s? nu fie supuse unei sarcini fiscale superioare celei care ar fi aplicat? pentru acela?i tip de opera?iune câ?tigurilor realizate de un rezident al primului stat membru, face ca regimul de impozitare aplicabil s? depind? de alegerea persoanei impozabile men?ionate.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

48 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declar?:

Articolul 63 TFUE coroborat cu articolul 65 TFUE trebuie interpretat în sensul c? se opune unei reglement?ri a unui stat membru care, pentru a permite ca câ?tigurile provenite din cesiunea unor bunuri imobile situate în acest stat membru de o persoan? impozabil? rezident? în alt stat membru s? nu fie supuse unei sarcini fiscale superioare celei care ar fi aplicat? pentru acela?i tip de opera?iune câ?tigurilor realizate de un rezident al primului stat membru, face ca regimul de impozitare aplicabil s? depind? de alegerea persoanei impozabile men?ionate.

Semn?turi

* Limba de procedur?: portugheza.