

## Cauza C-104/06

### Comisia Comunităților Europene

#### împotriva

#### Regatului Suediei

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Legislație fiscală – Amânarea impozitării câștigurilor de capital provenite din vânzarea unei locuințe – Articolele 18 CE, 39 CE și 43 CE – Articolele 28 și 31 din Acordul privind Spațiul Economic European”

#### Sumarul hotărârii

*Libera circulație a persoanelor – Lucrători – Libertate de stabilire – Cetățenia Uniunii Europene – Legislație fiscală*

*(art. 18 CE, 39 CE și 43 CE; Acordul SEE, art. 28 și 31)*

Nu își îndeplinesc 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 un stat membru care adoptă și menține în vigoare dispoziții fiscale care subordonează posibilitatea de a beneficia de amânarea impozitării câștigurilor de capital provenite din vânzarea unui imobil privat cu destinație de locuință sau a unui drept locativ asupra unui imobil în coproprietate privată condiției ca și locuința nou achiziționată să se situeze pe teritoriul național.

Contribuabilul care decide să vândă un imobil cu destinație de locuință aflat în proprietatea sa în acest stat membru pentru a-și transfera domiciliul pe teritoriul unui alt stat membru și a achiziționa un nou imobil în care urmează să locuiască, în cadrul exercitării dreptului oricărui cetățean al Uniunii la libera circulație și la ședere pe teritoriul statelor membre, care își găsesc în mod special aplicarea în articolul 43 CE, în ceea ce privește libertatea de stabilire, și în articolul 39 CE, în ceea ce privește libera circulație a lucrătorilor, precum și a drepturilor conferite de articolele 28, referitor la libera circulație a lucrătorilor, și 31, referitor la libertatea de stabilire, din Acordul SEE, este supus unui tratament fiscal dezavantajos în raport cu cel de care beneficiază o persoană care își menține domiciliul în statul membru respectiv.

Necesitatea de a menține coerența unui regim fiscal nu poate justifica această diferență de tratament în măsura în care, pentru ca un argument întemeiat pe o astfel de justificare să poată fi acceptat, trebuie să fie stabilită existența unei legături directe între avantajul fiscal în cauză și compensarea acestui avantaj printr-o taxă fiscală determinată.

Întrucât dispozițiile tratatului și ale Acordului SEE referitoare la libera circulație a persoanelor se opun reglementării în litigiu, nu este necesară examinarea separată a acestei reglementări în lumina articolului 56 alineatul (1) CE și a articolului 40 din Acordul SEE privind libera circulație a capitalurilor.

(a se vedea punctele 15, 22, 26, 35, 37 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

18 ianuarie 2007(\*)

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Legislație fiscală – Amânarea impozitării câștigurilor de capital provenite din vânzarea unei locuințe – Articolele 18 CE, 39 CE și 43 CE – Articolele 28 și 31 din Acordul privind Spațiul Economic European”

În cauza C-104/06,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 226 CE, introdusă la 22 februarie 2006,

**Comisia Comunităților Europene**, reprezentată de doamna L. Ström van Lier și de domnul R. Lyal, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

**Regatului Suediei**, reprezentat de domnul A. Kruse, în calitate de agent,

pârât,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul E. Juhász, președinte de cameră, domnii G. Arestis (raportor) și J. Malenovský, judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scrisă,

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

pronunată prezenta

**Hotărâre**

1 Prin cererea introductivă, Comisia Comunităților Europene solicită Curții să constate că, prin adoptarea și menținerea în vigoare a unei legislații fiscale potrivit căreia amânarea

impozit?rii câ?tigurilor de capital realizate din vânzarea unei locuin?e în care proprietarul domiciliiaz? efectiv ?i dobândirea în schimb a unei alte locuin?e nu este acordat? decât în cazul în care ambele locuin?e se afl? pe teritoriul suedez, Regatul Suediei nu ?i?a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolelor 18 CE, 39 CE, 43 CE ?i al articolului 56 alineatul (1) CE, precum ?i al articolelor 28, 31 ?i 40 din Acordul privind Spa?iul Economic European din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, denumit în continuare „Acordul SEE”).

## **Cadrul juridic**

### *Acordul SEE*

2 Articolul 28 din Acordul SEE prevede:

„(1) Libera circula?ie a lucr?torilor este asigurat? între statele membre ale CE (Comunitatea European?) ?i statele AELS (Asocia?ia European? a Liberului Schimb).

(2) Aceasta implic? eliminarea oric?rei discrimin?ri pe baz? de na?ionalitate între lucr?torii statelor membre ale CE ?i cei ai statelor AELS în ceea ce prive?te încadrarea în munc?, remunerarea ?i celelalte condi?ii de munc?.

(3) Sub rezerva limit?rilor justificate de motive de ordine public?, siguran?? public? sau s?n?tate public?, aceasta implic? dreptul:

(a) de a accepta ofertele reale de munc?;

(b) de a circula în mod liber în acest scop pe teritoriul statelor membre ale CE ?i pe cel al statelor AELS;

(c) de ?edere într?un stat membru al CE sau al unui stat AELS pentru a exercita o activitate profesional? conform actelor cu putere de lege ?i actelor administrative care reglementeaz? încadrarea în munc? a lucr?torilor statului respectiv;

(d) de a r?mâne pe teritoriul unui stat membru al CE sau al unui stat AELS dup? ce a fost încadrat în munc? în acel stat.

(4) Dispozi?iile prezentului articol nu se aplic? lucr?torilor din administra?ia public?.

(5) Anexa V con?ine dispozi?ii specifice referitoare la libera circula?ie a lucr?torilor.” [traducere neoficial?]

3 Articolul 31 alineatul (1) din Acordul SEE are urm?torul cuprins:

„(1) În cadrul dispozi?iilor prezentului acord, sunt interzise restric?iile privind libertatea de stabilire a resortisan?ilor unui stat membru al CE sau ai unui stat AELS pe teritoriul altuia dintre aceste state. Aceast? dispozi?ie se aplic? ?i înfiin??rii de agen?ii, sucursale sau filiale de c?tre resortisan?ii unui stat membru al CE sau ai unui stat AELS stabili?i pe teritoriul unuia dintre aceste state.

Libertatea de stabilire presupune accesul la activit??i independente ?i la exercitarea acestora, precum ?i constituirea ?i administrarea întreprinderilor, în special a societ??ilor în sensul articolului 34 al doilea paragraf, în condi?iile definite de legisla?ia ??rii de stabilire pentru proprii

resortisan?i, sub rezerva dispozi?iilor capitolului 4.

(2) Anexele VIII-XI con?in dispozi?ii specifice cu privire la dreptul de stabilire.” [traducere neoficial?]

### *Reglementarea na?ional?*

4 Capitolul 47 al legii suedeze privind impozitul pe venit (1999:1229) [inkomstskattelagen (1999:1229), denumit? în continuare „IL”], intitulat „Amânarea impozit?rii”, cuprinde prevederi referitoare la amânarea impozit?rii veniturilor provenite din vânzarea unui imobil privat cu destina?ie de locuin?? sau a unui drept locativ asupra unui imobil în coproprietate privat?, precum ?i la tratamentul acestei amân?ri la momentul vânz?rii ulterioare.

5 Articolul 2 din capitolul 47 al IL privind condi?iile amân?rii impozit?rii prevede:

„Un contribuabil poate beneficia de o amânare a impozit?rii dac?:

- 1) declar? câ?tiguri de capital realizate din vânzarea unei locuin?e anterioare,
- 2) a dobândit sau inten?ioneaz? s? dobândeasc? o locuin?? în schimb ?i
- 3) locuie?te sau inten?ioneaz? s? locuiasc? în imobilul dobândit în schimb”.

6 Conform articolului 3 primul paragraf din capitolul 47 al IL, prin locuin?a anterioar? se în?eleg locuin?a privat? situat? în Suedia care constituia, în momentul vânz?rii sale, locuin?a permanent? a contribuabilului.

7 Articolul 5 din capitolul 47 al IL, astfel cum a fost modificat prin Legea 2003:1206 (lagen om ändring i inkomstskattelagen 1999:1229), figureaz? în acela?i capitol în partea intitulat? „Locuin?? dobândit? în schimb” ?i prevede urm?toarele:

„Prin locuin?? dobândit? în schimb se în?eleg bunul situat în Suedia ?i care, în momentul dobândirii sale, este constituit din:

- 1) o cas? cu teren formând împreun? o unitate locativ?,
- 2) o cas? aflat? pe terenul altei persoane,
- 3) o cas? amenajat? pentru una sau dou? familii ?i dispunând de un teren într?o unitate agricol?,
- 4) un teren pe care se construie?te o cas? precum cele vizate la punctele 1 sau 3 sau
- 5) o locuin?? într?un ansamblu reziden?ial privat.”

### **Procedura precontencioas?**

8 Considerând c? dispozi?iile capitolului 47 din legea privind impozitul pe venit, în special cele cuprinse în articolele 2-5 ale acestui capitol, care subordoneaz? amânarea impozit?rii câ?tigurilor de capital provenite din vânzarea unui imobil privat cu destina?ie de locuin?? sau a unui drept locativ asupra unui imobil în coproprietate privat? condi?iei ca locuin?a nou dobândit?, numit? „locuin?? dobândit? în schimb”, s? se situeze pe teritoriul suedez, încalc? obliga?iile ce îi revin Regatului Suediei în temeiul articolelor 18 CE, 39 CE, 43 CE ?i al articolului 56 alineatul (1) CE, precum ?i al articolelor 28, 31 ?i 40 din Acordul SEE, Comisia, prin scrisoarea din 1 aprilie 2004, a solicitat statului membru s? î?i prezinte observa?iile în această privin??.

9 Pe fond, autorit??ile suedeze au recunoscut c? regimul amân?rii impozit?rii, așa cum acesta rezult? mai ales din aplicarea coroborat? a dispozi?iilor articolelor 2-5 din capitolul 47 al IL, constituie un obstacol în calea liberei circula?ii a persoanelor ?i a capitalurilor. Cu toate acestea, autorit??ile suedeze au considerat c? dispozi?iile în cauz? sunt determinate de importante motive de interes general ?i, mai precis, de necesitatea de a asigura coeren?a sistemului fiscal na?ional.

10 Nefiind convins? de argumentele invocate de autorit??ile suedeze, Comisia a emis, la 5 iulie 2005, un aviz motivat în care, pe de o parte, î?i reafirm? opinia c? dispozi?iile în cauz? din capitolul 47 al IL încalc? libera circula?ie a persoanelor, precum ?i a capitalurilor ?i, pe de alt? parte, invit? Regatul Suediei s? adopte m?surile necesare pentru a se conforma acestui aviz în termen de dou? luni de la notificare.

11 Întrucât, prin r?spunsul la avizul motivat, autorit??ile suedeze ?i?au men?inut pe fond pozi?ia conform c?reia dispozi?iile în cauz? din capitolul 47 al IL erau motivate de necesitatea de a asigura coeren?a sistemului fiscal na?ional, Comisia a decis s? introduc? prezenta ac?iune.

### **Cu privire la ac?iune**

12 În prealabil, trebuie men?ionat c?, potrivit unei jurispruden?e constante, de?i fiscalitatea direct? este de competen?a statelor membre, acestea trebuie totu?i s? o exercite în limitele dreptului comunitar (a se vedea hot?rârea din 4 martie 2004 Comisia/Fran?a, C?334/02, Rec., p. I?2229, punctul 21, precum ?i hot?rârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer, C?446/03, Rec., p. I?10837, punctul 29).

13 Este necesar s? se examineze dac? dispozi?iile capitolului 47 din IL ?i, mai ales, dispozi?iile combinate ale articolelor 2-5 din acest capitol, constituie, așa cum sus?ine Comisia, restric?ii ale libert??ilor de circula?ie a persoanelor ?i a capitalurilor prev?zute în articolele 18 CE, 39 CE, 43 CE ?i în articolul 56 alineatul (1) CE, precum ?i în articolele 28, 31 ?i 40 din Acordul SEE.

### *Cu privire la libera circula?ie a persoanelor*

14 În leg?tur? cu acest motiv, Comisia sus?ine în primul rând c? Regatul Suediei nu ?i?a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolelor 18 CE, 39 CE ?i 43 CE.

15 Articolul 18 CE, care prevede în general dreptul oric?rui cet??ean al Uniunii la libera circula?ie ?i la ?edere pe teritoriul statelor membre, î?i g?se?te în mod special aplicarea în articolul 43 CE, în ceea ce prive?te libertatea de stabilire, ?i în articolul 39 CE, în ceea ce prive?te libera circula?ie a lucr?torilor (hot?rârea din 26 octombrie 2006, Comisia/Portugalia, C?345/05, Rec., p. I?10633, punctul 13).

16 În consecin??, este necesar s? se determine dac? articolele 39 CE ?i 43 CE se opun unei reglement?ri na?ionale precum cea reprezentat? de dispozi?iile în litigiu din capitolul 47 din IL.

17 Ansamblul dispozi?iilor Tratatului CE referitoare la libera circula?ie a persoanelor urm?re?te

facilitarea exercitării de activități profesionale de orice natură de către resortisanții comunitari, pe întreg teritoriul Comunității, și se opune adoptării 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).

18 Prin urmare, dispozițiile care împiedică sau descurajează un resortisant al unui stat membru să părăsească statul său de origine pentru a-și exercita dreptul la liberă circulație reprezintă obstacole în calea acestei libertăți, chiar dacă se aplică indiferent de naționalitatea acestor lucrători (hotărârea din 13 noiembrie 2003, Schilling și Fleck/Schilling, C-209/01, Rec., p. I-13389, punctul 25, precum și hotărârea Comisia/Danemarca, citată anterior, punctul 35).

19 Din jurisprudența Curții rezultă că, deși dispozițiile privind libera circulație a lucrătorilor, astfel cum sunt formulate, urmăresc în special să garanteze că statul membru de primire acordă resortisanților celorlalte state membre același tratament ca și propriilor resortisanți, în același timp, acestea nu permit ca statul de origine să stânjenească acceptarea sau exercitarea unei activități profesionale de către unul din resortisanții săi într-un alt stat membru (hotărârea din 12 decembrie 2002, De Groot, C-385/00, Rec., p. I-11819, punctul 79).

20 Aceeași este situația și în privința dispozițiilor referitoare la libertatea de stabilire. De fapt, conform jurisprudenței citate anterior, chiar dacă din felul în care sunt formulate rezultă că aceste dispoziții urmăresc să garanteze că statul membru de destinație acordă resortisanților celorlalte state membre același tratament ca și propriilor resortisanți, acestea se opun în egală măsură ca statul de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unuia din resortisanții săi sau a unei societăți constituite în conformitate cu legislația sa (hotărârea din 11 martie 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Rec., p. I-2409, punctul 42, și hotărârea din 23 februarie 2006, Keller Holding, C-471/04, Rec., p. I-2107, punctul 30).

21 În speță, chiar dacă dispozițiile în litigiu din capitolul 47 al IL nu interzic unui contribuabil plătitor de impozit pe venit în Suedia să exercite o activitate profesională într-un alt stat membru sau, în general, să își exercite dreptul de stabilire, aceste dispoziții pot totuși restrânge exercițiul acestor drepturi prin faptul că au, cel puțin, un efect descurajant asupra contribuabililor care intenționează să își vândă bunurile imobile pentru a se instala în alt stat membru decât Regatul Suediei.

22 De fapt, este neîndoielnic că acel contribuabil care decide să vândă un imobil cu destinație de locuință aflat în proprietatea sa în Suedia pentru a-și transfera domiciliul pe teritoriul unui alt stat membru și a achiziționa un nou imobil în care urmează să locuiască este supus, în exercitarea drepturilor conferite de articolele 39 CE și 43 CE, unui tratament fiscal dezavantajos în raport cu cel de care beneficiază o persoană care își menține domiciliul în Suedia.

23 În consecință, această diferență de tratament privind amânarea impozitării câștigurilor de capital realizate, susceptibilă de a afecta patrimoniul contribuabilului ce intenționează să își transfere domiciliul în afara Suediei, este de natură a-l determina să renunțe la un asemenea transfer.

24 Prin urmare, subordonând posibilitatea de a beneficia de amânarea impozitării câștigurilor de capital provenite din vânzarea unei locuințe private sau a unui apartament în coproprietate privată condiției ca noua locuință să se situeze pe teritoriul suedez, dispozițiile combinate ale capitolului 47 din IL, și în special articolele 2-5 din acest capitol, pot aduce atingere liberei circulații a lucrătorilor, precum și libertății de stabilire, așa cum acestea sunt garantate de articolele 39 CE și 43 CE.

25 Cu toate acestea, rezultă dintr-o jurisprudență constantă 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 de natură să asigure realizarea acestuia și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului urmărit (hotărârea De Lasteyrie du Saillant, citată anterior, punctul 49, și hotărârea din 7 septembrie 2006, N, C-470/04, Rec., p. I-7409, punctul 40).

26 În plus, dacă s-a admis de către Curte că necesitatea de a menține coerența unui regim fiscal poate justifica o restricție a exercițiului libertăților fundamentale garantate de tratat, pentru ca un argument întemeiat pe o astfel de justificare să poată fi acceptat, trebuie totuși să fie stabilită existența unei legături directe între avantajul fiscal în cauză și compensarea acestui avantaj printr-o taxă fiscală determinată (a se vedea în acest sens hotărârea Keller Holding, citată anterior, punctul 40 și jurisprudența citată).

27 Cu toate acestea, în speță, nu numai că Regatul Suediei nu prezintă în fața Curții niciun argument concret pentru a arăta că dispozițiile în cauză din IL sunt justificate de necesitatea de a asigura coerența regimului fiscal în materie de amânare a impozitării câștigurilor de capital, dar, în plus, recunoaște în memoriul în apărare neîndeplinirea obligației ce i se reproșează. În această privință, acesta susține că, pentru a se conforma obligațiilor rezultate din dreptul comunitar, a dispus studierea unei reforme a regulilor complexe privind amânarea impozitării.

28 Conform jurisprudenței, trebuie menționat că existența unei neîndepliniri a obligațiilor trebuie apreciată în funcție de situația prezentă în statul membru la sfârșitul perioadei figurând în avizul motivat și că schimbările intervenite ulterior nu pot fi luate în considerare de către Curte (a se vedea în special hotărârea din 16 octombrie 2003, Comisia/Irlanda, C-388/02, Rec., p. I-12173, punctul 6).

29 În aceste condiții, se impune a se constata că dispozițiile în litigiu din capitolul 47 al IL sunt contrare articolelor 39 CE și 43 CE.

30 Pe de altă parte, în privința persoanelor inactive din punct de vedere economic, în temeiul acelorși argumente, se impune aceeași concluzie și în ceea ce privește motivul referitor la articolul 18 CE.

31 În al doilea rând, Comisia susține că Regatul Suediei nu și-a îndeplinit obligațiile ce îi revin în temeiul articolelor 28 și 31 din Acordul SEE referitoare la libera circulație a lucrătorilor și, respectiv, la libertatea de stabilire.

32 Trebuie menționat, în speță, că regulile ce interzic restricțiile în calea libertății de circulație și a libertății de stabilire prevăzute în articolele 28 și 31 din Acordul SEE sunt, în fond, identice cu cele prevăzute în articolele 39 CE și 43 CE.

33 Prin urmare, se impune a se constata că, în lumina concluziei ce figurează la punctul 29 din prezenta hotărâre, dispozițiile în litigiu din capitolul 47 al IL contravin și articolelor 28 și 31 din acest acord.

34 În aceste condiții, acțiunea Comisiei în ceea ce privește motivul referitor la încalcarea regulilor privind libertatea de circulație a persoanelor prevăzute de Acordul SEE trebuie considerată fondată.

35 În consecință, se impune constatarea că, prin adoptarea și menținerea în vigoare a dispozițiilor fiscale, precum cele din capitolul 47 al IL, care subordonează posibilitatea de a

beneficia de amânarea impozit?rii câ?tigurilor de capital provenite din vânzarea unui imobil privat cu destina?ie de locuin?? sau a unui drept locativ asupra unui imobil în coproprietate privat? condi?iei ca ?i locuin?a nou dobândit? s? se situeze pe teritoriul suedez, Regatul Suediei nu ?i?a îndeplinit obliga?iile ce îi revin în temeiul articolelor 18 CE, 39 CE ?i 43 CE, precum ?i al articolelor 28 ?i 31 din Acordul SEE.

#### *Cu privire la libera circula?ie a capitalurilor*

36 Comisia a mai solicitat Cur?ii s? constate c? Regatul Suediei nu ?i?a îndeplinit obliga?iile ce îi revin în temeiul articolului 56 alineatul (1) CE ?i al articolului 40 din Acordul SEE.

37 Întrucât dispozi?iile tratatului ?i ale Acordului SEE referitoare la libera circula?ie a persoanelor se opun reglement?rii în litigiu, nu este necesar? examinarea separat? a acestei reglement?ri în lumina articolului 56 alineatul (1) CE ?i a articolului 40 din Acordul SEE privind libera circula?ie a capitalurilor (hot?rârea Comisia/Portugalia, citat? anterior, punctul 45).

#### **Cu privire la cheltuielile de judecat?**

38 Potrivit articolului 69 alineatul (2) din Regulamentul de procedur?, partea care cade în preten?ii este obligat?, la cerere, la plata cheltuielilor de judecat?. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Regatului Suediei la plata cheltuielilor de judecat?, iar Regatul Suediei a c?zut în preten?ii, se impune obligarea acestuia la plata cheltuielilor de judecat?.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declar? ?i hot?r??te:

1) **Prin adoptarea ?i men?inerea în vigoare a dispozi?iilor fiscale precum cele din capitolul 47 din legea privind impozitul pe venit (1999:1229) [inkomstskattelagen (1999:1229)], care subordoneaz? posibilitatea de a beneficia de amânarea impozit?rii câ?tigurilor de capital provenite din vânzarea unui imobil privat cu destina?ie de locuin?? sau a unui drept locativ asupra unui imobil în coproprietate privat? condi?iei ca ?i locuin?a nou achizi?ionat? s? se situeze pe teritoriul suedez, Regatul Suediei nu ?i?a îndeplinit obliga?iile ce îi revin în temeiul articolelor 18 CE, 39 CE ?i 43 CE, precum ?i al articolelor 28 ?i 31 din Acordul privind Spa?iul Economic European.**

2) **Oblig? Regatul Suediei la plata cheltuielilor de judecat?.**

Semn?turi

\* Limba de procedur?: suedeza.