

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 15 de marzo de 2018 (*)

«Procedimiento prejudicial — Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra — Fiscalidad directa — Traslado del lugar de residencia de un Estado miembro a Suiza — Tributación de las plusvalías latentes correspondientes a participaciones sustanciales en el capital de sociedades establecidas en el Estado miembro de origen con ocasión de dicho traslado — Ámbito de aplicación del Acuerdo»

En el asunto C-355/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia), mediante resolución de 23 de junio de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de junio de 2016, en el procedimiento entre

Christian Picart

y

Ministre des Finances et des Comptes publics,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. C.G. Fernlund (Ponente), J. C. Bonichot, A. Arabadjiev y S. Rodin, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sra. V. Giacobbo-Peyronnel, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 16 de febrero de 2017;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Picart, por el Sr. P. J. Douvier y la Sra. A. d'Aubigny, avocats;
- en nombre del Gobierno francés, por el Sr. D. Colas y la Sra. E. de Moustier, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y R. Kanitz, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. N. Gossement y M. Šimerdová, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de julio de 2017;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra, firmado en Luxemburgo el 21 de junio de 1999 (DO 2002, L 114, p. 6; en lo sucesivo, «ALCP»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Sr. Christian Picart y el ministre des Finances et des Comptes publics (Ministro de Hacienda y Cuentas Públicas, Francia) acerca de la decisión de la Administración tributaria francesa de, por un lado, revisar el importe de la plusvalía latente correspondiente a las participaciones sustanciales del Sr. Picart en el capital de sociedades establecidas en Francia que éste había declarado en el momento del traslado de su residencia de su Estado de origen a Suiza y, por otro lado, imponerle una liquidación complementaria de la cuota del impuesto sobre la renta y de la contribución social, incluyendo las sanciones correspondientes.

Marco jurídico

Acuerdo sobre la libre circulación de personas

3 La Comunidad Europea y sus Estados miembros, por un lado, y la Confederación Suiza, por otro, firmaron siete Acuerdos el 21 de junio de 1999, entre los que se halla el ALCP. Mediante la Decisión 2002/309/CE, Euratom, del Consejo y de la Comisión, de 4 de abril de 2002 (DO 2002, L 114, p. 1), se aprobaron los siete acuerdos en nombre de la Comunidad, y éstos entraron en vigor el 1 de junio de 2002.

4 El artículo 16 del ALCP establece en su apartado 2:

«En la medida en que la aplicación del presente Acuerdo implique conceptos de Derecho comunitario, se tendrá en cuenta la jurisprudencia pertinente del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas anterior a la fecha de su firma. La jurisprudencia posterior a la fecha de la firma del presente Acuerdo se comunicará a Suiza. Con objeto de garantizar el adecuado funcionamiento del Acuerdo, a instancia de una Parte Contratante, el Comité Mixto determinará las implicaciones de esta jurisprudencia».

5 El capítulo III del anexo I del ALPC está dedicado a los trabajadores autónomos. El artículo 12 de dicho anexo, que lleva como epígrafe «Normativa de la estancia», está redactado como sigue:

«1. El nacional de una Parte Contratante que desee establecerse en el territorio de otra Parte Contratante con el fin de ejercer una actividad por cuenta propia (en lo sucesivo denominado trabajador autónomo) recibirá un permiso de residencia por una duración de cinco años como mínimo a partir de su expedición, en la medida en que pruebe a las autoridades nacionales competentes que se ha establecido o quiere establecerse a este fin.

2. El permiso de residencia se prorrogará automáticamente cinco años como mínimo, en la medida en que el trabajador autónomo pruebe a las autoridades nacionales competentes que ejerce una actividad económica por cuenta propia.

[...]»

6 El artículo 13 de dicho anexo, cuyo epígrafe es «Trabajadores fronterizos autónomos», establece en su apartado 1:

«El trabajador fronterizo autónomo es un nacional de una Parte Contratante que tiene su residencia en el territorio de una Parte Contratante y que ejerce una actividad por cuenta propia en el territorio de la otra Parte Contratante volviendo a su domicilio en principio cada día, o como mínimo una vez por semana.»

Legislación francesa

7 A tenor del artículo 167 *bis* del code général des impôts (Código General Tributario, en lo sucesivo, «CGI»), en su versión aplicable en la fecha de los hechos del litigio principal:

«I. - 1. Los contribuyentes domiciliados a efectos fiscales en Francia durante un período mínimo de seis años en los últimos diez años quedarán sujetos a tributación, en la fecha del traslado de su domicilio fuera de Francia, por las plusvalías registradas sobre los derechos sociales mencionados en el artículo 150⁹⁰ A y que posean en las condiciones establecidas en la letra f) del artículo 164 B.

[...]

II. - 1. El pago del impuesto correspondiente a la plusvalía registrada podrá aplazarse hasta el momento en que tenga lugar la transmisión, la recompra, el reembolso o la anulación de los derechos sociales de que se trate.

Para obtener el aplazamiento del pago del impuesto, el contribuyente deberá declarar el importe de la plusvalía registrada conforme a lo dispuesto en el [apartado] I, solicitar que se le conceda el aplazamiento, designar a un representante establecido en Francia que esté autorizado para recibir las notificaciones relativas a la base imponible, a la recaudación del impuesto y a los recursos en materia tributaria, y constituir ante la oficina recaudadora, con anterioridad a su salida de Francia, garantías adecuadas a efectos del pago de la deuda tributaria.

[...]

2. Los contribuyentes que se acojan al aplazamiento del pago en aplicación del presente artículo deberán presentar la declaración prevista en el apartado 1 del artículo 170. En esta declaración se indicará el importe acumulado de los impuestos cuyo pago esté suspendido y se adjuntará a tal declaración un balance establecido en base a una fórmula proporcionada por la Administración que muestre el importe del impuesto relativo a los títulos de que se trate respecto del cual no haya expirado el aplazamiento de la obligación de pago, así como, en su caso, la naturaleza y la fecha del hecho que dé lugar a la expiración del aplazamiento.

[...]

El impuesto que el contribuyente haya pagado en otro país por las plusvalías efectivamente materializadas fuera de Francia se imputará al impuesto sobre la renta liquidado en Francia, siempre y cuando sea comparable a este último impuesto.

4. La falta de entrega de la declaración y del balance mencionados en el apartado 2 o la omisión de toda o parte de la información que debe figurar en tales documentos darán lugar a la inmediata exigibilidad del impuesto cuyo pago se haya aplazado.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8 El Sr. Picart trasladó su residencia de Francia a Suiza en el año 2002. En la fecha del traslado era titular de participaciones sustanciales en el capital social de diversas sociedades francesas.

9 Cuando se produjo el traslado de residencia, el Sr. Picart declaró, con arreglo al artículo 167 *bis* del CGI, una plusvalía latente sobre los títulos de las mencionadas participaciones y, para poder acogerse a un aplazamiento del pago de los correspondientes tributos, designó a un representante fiscal en Francia y constituyó un aval bancario para garantizar el pago de la deuda tributaria a la Hacienda francesa.

10 En 2005, el Sr. Picart cedió los títulos en cuestión, poniendo fin de este modo al aplazamiento del pago del impuesto. Tras examinar su situación fiscal individual, la Administración tributaria francesa revisó el importe de la plusvalía declarada y giró al Sr. Picart una liquidación complementaria de la cuota del impuesto sobre la renta y de la contribución social, incluyendo las sanciones correspondientes.

11 El Sr. Picart presentó una reclamación solicitando la anulación de dicha liquidación complementaria y de las sanciones mencionadas. Dado que la Administración tributaria desestimó su reclamación, el Sr. Picart interpuso recurso ante el tribunal administratif de Montreuil (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Montreuil, Francia), en el marco del cual alegó, sin éxito, que el artículo 167 *bis* del CGI era incompatible con el ALCP, puesto que la libertad de establecimiento garantizada por dicho Acuerdo le permitía establecerse en Suiza y ejercer allí una actividad económica como trabajador autónomo, consistente en la gestión de sus diversas participaciones, directas o indirectas, en las diversas sociedades que controlaba en Francia. Como sus alegaciones tampoco prosperaron en el marco del recurso de apelación que interpuso ante la cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Versailles, Francia), el Sr. Picart interpuso recurso de casación ante el Conseil d'État (Consejo de Estado).

12 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en esencia, si el derecho de establecimiento como trabajador autónomo, en el sentido del ALCP, puede equipararse a la libertad de establecimiento garantizada por el artículo 49 TFUE a los nacionales de los Estados miembros de la Unión, y, en caso afirmativo, si ha de tenerse en cuenta, a efectos de su aplicación, la jurisprudencia dimanante de la sentencia de 7 de septiembre de 2006, N (C?470/04, EU:C:2006:525), sentencia dictada con posterioridad a la fecha de la firma de dicho Acuerdo.

13 En estas circunstancias, el Conseil d'État (Consejo de Estado) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Cabe considerar que el derecho de establecimiento como trabajador autónomo, tal como queda definido en los artículos 1 y 4 del [ALCP] y en el artículo 12 de su anexo I, es equivalente a la libertad de establecimiento garantizada a las personas que ejercen actividades no asalariadas por el artículo 49 TFUE?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿cabría aplicar, habida cuenta de las disposiciones del artículo 16 del ALCP, la jurisprudencia derivada de la sentencia de 7 de septiembre de 2006, N (C?470/04, EU:C:2006:525), que es posterior a dicho Acuerdo, en el supuesto de un nacional de un Estado miembro que ha trasladado su domicilio a Suiza y que se limita a conservar las participaciones que poseía en sociedades sujetas al Derecho de dicho Estado miembro, que le confieren una influencia cierta sobre las decisiones de dichas sociedades

y le permiten determinar sus actividades, sin indicar que pretende ejercer en Suiza una actividad como trabajador autónomo diferente de la que ejercía en el Estado miembro del cual es nacional y consistente en la gestión de dichas participaciones?

3) En el supuesto de que este derecho no sea equivalente a la libertad de establecimiento, ¿debe interpretarse en el mismo sentido en que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea interpretó la libertad de establecimiento en su sentencia de 7 de septiembre de 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525)?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

14 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide si, en una situación como la controvertida en el litigio principal, las disposiciones del ALCP deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación de un Estado Parte en este Acuerdo, como la controvertida en el litigio principal, que prevé que, cuando una persona física traslada su residencia desde dicho Estado a otro Estado Parte en el mismo Acuerdo manteniendo su actividad económica en el primero de esos dos Estados, se producirá la tributación inmediata de las plusvalías latentes correspondientes a las participaciones sustanciales que esa persona física posee en el capital de sociedades sujetas al Derecho del primero de esos Estados con ocasión del traslado de residencia, y que sólo admite la recaudación diferida del impuesto devengado si se constituyen garantías adecuadas a efectos de la recaudación de dicho impuesto, mientras que una persona que posee tales participaciones, pero que sigue residiendo en el territorio del primero de esos Estados, no ha de tributar hasta la enajenación de las mencionadas participaciones.

15 El Sr. Picart alega que la actividad de gestión de sus participaciones en las sociedades establecidas en Francia, que realiza desde Suiza, está amparada por el derecho de establecimiento como trabajador autónomo, en el sentido del ALCP, derecho que, a su juicio, también debería poder invocar frente a su Estado de origen.

16 Procede recordar a este respecto que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, en determinadas circunstancias y en función de las disposiciones aplicables, los nacionales de una Parte contratante pueden invocar derechos derivados del ALCP no sólo frente al país al que se trasladan en el ejercicio de la libertad de circulación, sino también frente a su propio país (sentencia de 28 de febrero de 2013, Etwain, C-425/11, EU:C:2013:121, apartado 33).

17 En consecuencia, es preciso comenzar verificando si una situación como la del Sr. Picart está comprendida en el ámbito de aplicación *ratione personae* del concepto de «trabajadores autónomos», en el sentido del ALCP, y, en su caso, si dicho Acuerdo contiene disposiciones que el Sr. Picart podría invocar frente a su Estado de origen.

18 A este respecto, es preciso señalar que el capítulo III del anexo I del ALCP, dedicado a los trabajadores autónomos, contiene los artículos 12 y 13, que definen dicho ámbito de aplicación.

19 En virtud del artículo 12, apartado 1, del referido anexo, se considerará trabajador autónomo al nacional de una Parte contratante que desee establecerse en el territorio de otra Parte contratante con el fin de ejercer una actividad por cuenta propia.

20 El artículo 13, apartado 1, del mismo anexo, está consagrado a los trabajadores fronterizos autónomos, a saber, los nacionales de una Parte contratante que tienen su residencia en el territorio de una Parte contratante y que ejercen una actividad por cuenta propia en el territorio de la otra Parte contratante volviendo a su domicilio en principio cada día, o como mínimo una vez por semana.

21 Pues bien, sin que sea necesario determinar, en el marco del presente procedimiento prejudicial, si una actividad de gestión de participaciones, como la controvertida, constituye una actividad por cuenta propia a los efectos del artículo 12, apartado 1, o del artículo 13, apartado 1, del mismo anexo, procede declarar que, en el litigio principal, la situación del Sr. Picart no entra dentro del ámbito de aplicación de ninguna de estas dos disposiciones.

22 En efecto, en primer lugar, según se desprende del tenor del artículo 12, apartado 1, del anexo I del ALCP, el derecho de establecimiento, en el sentido de esta disposición, está reservado a personas físicas nacionales de una Parte contratante que deseen establecerse en el territorio de otra Parte contratante con el fin de ejercer una actividad por cuenta propia en dicho territorio.

23 Así, para que la referida disposición resulte aplicable, la persona de que se trate debe ejercer su actividad por cuenta propia en el territorio de una Parte contratante que no sea aquella de la que es nacional.

24 Pues bien, en el litigio principal, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que el Sr. Picart, nacional francés, no tiene la intención de ejercer su actividad económica en el territorio de la Confederación Suiza, sino que quiere seguir ejerciendo una actividad en el territorio de su Estado de origen. De ello se desprende que la situación del Sr. Picart no está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 12, apartado 1, del anexo I del ALCP.

25 En segundo lugar, del tenor del artículo 13, apartado 1, del anexo I del ALCP se desprende que está comprendida en el ámbito de aplicación de esta disposición la situación de un nacional de una Parte contratante que tenga su residencia en el territorio de una Parte contratante y que ejerza una actividad por cuenta propia en el territorio de la otra Parte contratante volviendo a su domicilio en principio cada día, o como mínimo una vez por semana.

26 En lo que atañe a esta disposición, procede recordar que el Tribunal de Justicia consideró, en la sentencia de 28 de febrero de 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), apartados 34 y 35, que estaba comprendida en el ámbito de aplicación de la referida disposición la situación de una pareja de trabajadores autónomos que había trasladado su residencia de su Estado de origen a Suiza, manteniendo su actividad en su Estado de origen, y que regresaba a diario desde el lugar de su actividad profesional a su lugar de residencia.

27 Pues bien, en el presente asunto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que el Sr. Picart, a diferencia de la mencionada pareja de trabajadores autónomos, permanece en el territorio de su Estado de residencia, a saber, la Confederación Suiza, desde donde ejerce su actividad económica en su Estado de origen, y que, contrariamente a lo que dispone el artículo 13, apartado 1, del anexo I del ALCP, no hace cada día —ni tan siquiera una vez por semana— el trayecto desde el lugar en el que ejerce su actividad económica a su lugar de residencia. Por lo tanto, una situación como la del Sr. Picart no puede considerarse análoga a la que dio lugar a la sentencia de 28 de febrero de 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121). En consecuencia, tal situación no está comprendida en el ámbito de aplicación de la citada disposición.

28 De cuanto antecede se sigue que una situación como la del Sr. Picart no está comprendida en el ámbito de aplicación *ratione personae* del concepto de «trabajadores autónomos», en el sentido del ALCP, y que, en consecuencia, el Sr. Picart no puede invocar este Acuerdo.

29 Por último, en lo que concierne a la interpretación del artículo 43 CE (actualmente artículo 49 TFUE) derivada de la sentencia de 7 de septiembre de 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), basta recordar que, por cuanto la Confederación Suiza no se ha adherido al mercado interior de la Unión, la interpretación dada de las normas de Derecho de la Unión relativas a dicho mercado no puede extenderse automáticamente a la interpretación del ALCP, salvo que el propio Acuerdo contenga disposiciones expresas a tal efecto (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de noviembre de 2009, Grimme, C-351/08, EU:C:2009:697, apartado 29; de 11 de febrero de 2010, Fokus Invest, C-541/08, EU:C:2010:74, apartado 28, y de 15 de julio de 2010, Hengartner y Gasser, C-70/09, EU:C:2010:430, apartado 42).

30 Pues bien, el ALCP no establece tales disposiciones expresas.

31 Además, la interpretación del artículo 43 CE (actualmente 49 TFUE) que el Tribunal de Justicia hace en la sentencia de 7 de septiembre de 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), tiene aún menos relevancia para las anteriores consideraciones, puesto que, tal como se desprende de los puntos 63 y siguientes de las conclusiones del Abogado General, ni el tenor ni el alcance de dicho artículo pueden asimilarse a los de las disposiciones pertinentes del ALCP.

32 Habida cuenta de las anteriores consideraciones procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que, dado que una situación como la controvertida en el litigio principal no está comprendida en el ámbito de aplicación *ratione personae* del concepto de «trabajadores autónomos» en el sentido del ALCP, las disposiciones de este Acuerdo deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una legislación de un Estado Parte en el mismo, como la controvertida en el litigio principal, que prevé que, cuando una persona física traslada su residencia desde ese Estado a otro Estado Parte en el referido Acuerdo, manteniendo su actividad económica en el primero de esos dos Estados y sin efectuar cada día —o al menos una vez por semana— un trayecto desde el lugar en el que ejerce su actividad económica a su lugar de residencia, se producirá la tributación inmediata de las plusvalías latentes correspondientes a las participaciones sustanciales que la persona física en cuestión posee en el capital de sociedades sujetas al Derecho del primero de los dos Estados con ocasión del traslado de residencia, y que sólo admite la recaudación diferida del impuesto devengado si se constituyen garantías adecuadas a efectos la recaudación de dicho impuesto, mientras que una persona que posee tales participaciones, pero que sigue residiendo en el territorio del primero de esos Estados, no ha de tributar hasta la enajenación de las mencionadas participaciones.

Costas

33 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

Dado que una situación como la controvertida en el litigio principal no está comprendida en el ámbito de aplicación *ratione personae* del concepto de «trabajadores autónomos» en el sentido del Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra, firmado en Luxemburgo el 21 de junio de 1999, las disposiciones de este Acuerdo deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una legislación de un Estado Parte en el mismo, como la controvertida en el litigio principal, que prevé que, cuando una persona física traslada su residencia desde ese Estado a otro Estado Parte en el referido Acuerdo, manteniendo su actividad económica en el primero de esos dos Estados y sin efectuar cada día —o al menos una vez por semana— un trayecto desde el lugar en el que ejerce su actividad económica a su lugar de residencia, se producirá la tributación inmediata de las plusvalías latentes correspondientes a las participaciones sustanciales que la persona física en cuestión posee en el capital de sociedades sujetas al Derecho del primero de los dos Estados con ocasión del traslado de residencia, y que sólo admite la recaudación diferida del impuesto devengado si se constituyen garantías adecuadas a efectos de la recaudación de dicho impuesto, mientras que una persona que posee tales participaciones, pero que sigue residiendo en el territorio del primero de esos Estados, no ha de tributar hasta la enajenación de las mencionadas participaciones.

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.