

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

15 martie 2018(*)

„Trimitere preliminară – Acord între Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, privind libera circulație a persoanelor – Fiscalitate directă – Transferul locului de reședință dintr-un stat membru în Elveția – Impozitarea, cu ocazia unui astfel de transfer, a plusvalorilor latente aferente participațiilor semnificative deținute în capitalul social al unor societăți stabilite în statul membru de origine – Domeniul de aplicare al acordului”

În cauza C-355/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța), prin decizia din 23 iunie 2016, primită de Curte la 28 iunie 2016, în procedura

Christian Picart

împotriva

Ministre des Finances et des Comptes publics,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, și domnii C. G. Fernlund (raportor), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev și S. Rodin, judecători,

avocat general: P. Mengozzi,

grefier: V. Giacobbo-Peyronnel, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 16 februarie 2017,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Picart, de P.-J. Douvier și de A. d'Aubigny, avocați;
- pentru guvernul francez, de D. Colas și de E. de Moustier, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de R. Kanitz, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de N. Gossement și de M. Šimerdová, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 26 iulie 2017,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Acordului între Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, privind libera circulație a persoanelor, semnat la Luxemburg la 21 iunie 1999 (JO 2002, L 114, p. 6, Ediție specială, 11/vol. 74, p. 97, denumit în continuare „ALCP”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Christian Picart și ministerele des Finances et des Comptes publics (ministrul finanțelor și conturilor publice), cu privire la decizia prin care administrația fiscală franceză, pe de o parte, a reevaluat cuantumul plusvalorilor latente aferente unor participații semnificative în capitalul unor societăți cu sediul în Franța pe care domnul Picart le deținea și pe care le declarase cu ocazia transferului reședinței sale din statul de origine în Elveția și, pe de altă parte, l-a obligat pe domnul Picart la plata unor sume suplimentare reprezentând impozit pe venit și contribuții sociale.

Cadrul juridic

ALCP

3 Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, au semnat, la 21 iunie 1999, șapte acorduri printre care se numără ALCP. Prin Decizia 2002/309/CE, Euratom a Consiliului și a Comisiei din 4 aprilie 2002 (JO 2002, L 114, p. 1, Ediție specială, 11/vol. 27, p. 25), aceste șapte acorduri au fost aprobate în numele Comunității și au intrat în vigoare la 1 iunie 2002.

4 Articolul 16 din ALCP prevede la alineatul (2) următoarele:

„În măsura în care aplicarea prezentului acord se bazează pe concepte de drept comunitar, se ține seama de jurisprudența pertinentă a Curții de Justiție a Comunităților Europene anterioară datei semnării acestuia. Jurisprudența ulterioară acestei date se supune atenției Elveției. Pentru a asigura funcționarea corectă a acordului, Comitetul mixt, la cererea oricăreia dintre părțile contractante, stabilește implicațiile acestei jurisprudențe.”

5 Capitolul III din anexa I la ALCP este consacrat „lucrătorilor care desfășoară o activitate independentă”. Articolul 12 din aceasta, intitulat „Reglementarea șederii”, are următorul cuprins:

„(1) Un resortisant al unei părți contractante care dorește să se stabilească pe teritoriul unei alte părți contractante în vederea desfășurării unei activități independente (denumit în continuare «lucrător care desfășoară o activitate independentă») primește un permis de ședere valabil pe o perioadă de cel puțin cinci ani de la data emiterii acestuia, cu condiția să prezinte dovezi autorităților naționale competente că este stabilit sau că dorește să se stabilească.

(2) Permisul de ședere se prelungește automat pe o perioadă de cel puțin cinci ani, cu condiția ca lucrătorul care desfășoară o activitate independentă să prezinte dovezi autorităților naționale competente că desfășoară o activitate economică independentă.

[...]

6 Articolul 13 din anexa menționată, intitulat „Lucrătorii frontaliери care desfășoară o activitate independentă”, prevede la alineatul (1) următoarele:

„(1) Lucrătorul frontalier care desfășoară o activitate independentă este un resortisant al unei părți contractante care își are reședința pe teritoriul unei părți contractante și care desfășoară o activitate independentă pe teritoriul unei alte părți contractante, întorcându-se la domiciliu de regulă în fiecare zi sau cel puțin o dată pe săptămână.”

Legislația franceză

7 Potrivit articolului 167 bis din code général des impôts (Codul fiscal general), în versiunea în vigoare la data faptelor în discuție în litigiul principal (denumit în continuare „CGI”):

„I. - 1. Contribuabilii care au avut domiciliul fiscal în Franța timp de cel puțin șase ani în cursul ultimilor zece ani datorează, la data transferului domiciliului lor în afara Franței, impozitul pe plusvalorile constatate cu privire la participațiile menționate la articolul 150⁰ A și deținute în condițiile prevăzute la litera f a articolului 164 B.

[...]

II. - 1. Plata impozitului aferent plusvalorii constatate poate fi amânată până în momentul în care are loc transmiterea, răscurțarea, rambursarea sau anularea participațiilor în cauză.

Amânarea plății se efectuează cu condiția ca contribuabilul să declare cuantumul plusvalorii constatate în condițiile de la punctul I, să solicite amânarea, să desemneze un reprezentant stabilit în Franța și autorizat să primească comunicările cu privire la baza de impozitare, la recuperarea taxelor și la orice litigii conexe și să constituie, anterior plecării sale, la contabilul înșcrinat cu recuperarea, garanții suficiente pentru a asigura recuperarea creanței Trezoreriei.

[...]

2. Contribuabilii care beneficiază de o amânare a plății în aplicarea prezentului articol au obligația de a depune declarația prevăzută la alineatul 1 al articolului 170. Valoarea cumulată a impozitelor amânate la plată este indicată în această declarație, la care se anexează o situație întocmită pe baza unui formular emis de administrația fiscală din care să reiasă cuantumul impozitului aferent titlurilor respective pentru care amânarea plății nu a expirat, precum și, dacă este cazul, natura și data evenimentului care determină expirarea amânării.

[...]

Impozitul plătit local de contribuabil, care este aferent plusvalorii efectiv realizate în afara Franței, se deduce din impozitul pe venitul realizat în Franța, cu condiția să fie comparabil cu acest impozit.

4. Nedepunerea declarației și a situației prevăzute la alineatul 2 sau omiterea în tot sau în parte a informațiilor care trebuie să figureze în acestea determină exigibilitatea imediată a impozitului amânat la plată.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

8 Domnul Picart și-a transferat reședința din Franța în Elveția în cursul anului 2002. La data acestui transfer, el deținea participații semnificative în capitalul social a mai multe societăți franceze.

9 Cu ocazia acestui transfer, domnul Picart a declarat, conform articolului 167 bis din CGI, o plusvaloare latentă aferentă titlurilor acestor participații și, pentru a beneficia de o amânare la

plata impozitului aferent acestora, a desemnat un reprezentant fiscal în Franța și a furnizat o cauțiune bancară cu titlu de garanție, pentru asigurarea recuperării creanței Trezoreriei franceze.

10 În anul 2005, domnul Picart a cesionat titlurile în cauză, punând astfel capăt amânării la plată a respectivului impozit. În urma unei verificări a situației sale fiscale personale, administrația fiscală franceză a reevaluat cuantumul plusvalorii declarate și l-a obligat pe domnul Picart la plata unor sume suplimentare reprezentând impozit pe venit și contribuții sociale, însoțite de penalități.

11 Domnul Picart a depus o contestație prin care solicita să nu fie obligat la plata acestor contribuții suplimentare și a acestor penalități. În urma respingerii acestei contestații de către administrația fiscală, domnul Picart a sesizat tribunal administrativ de Montreuil (Tribunalul Administrativ din Montreuil, Franța), în fața căruia a susținut, fără succes, că articolul 167 bis din CGI era incompatibil cu ALCP întrucât libertatea de stabilire garantată de acest acord îi permitea să fie stabilit în Elveția și să exercite acolo o activitate economică în calitate de lucrător care desfășoară o activitate independentă ce constă în administrarea diverselor sale participații directe și indirecte în mai multe societăți pe care le controla în Franța. Întrucât această argumentație nu a avut mai mult succes în apel, în fața cour administrative d'appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles, Franța), domnul Picart a formulat recurs la Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța).

12 Instanța de trimitere se întreabă în esență dacă dreptul de stabilire ca lucrător care desfășoară o activitate independentă, în sensul ALCP, are același domeniu de aplicare ca și libertatea de stabilire garantată de articolul 49 TFUE resortisanților statelor membre ale Uniunii și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă pentru aplicarea sa trebuie să se țină seama de jurisprudența rezultată din Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), pronunțată ulterior datei la care a fost semnat acest acord.

13 În aceste condiții, Conseil d'État (Consiliul de Stat) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dreptul de stabilire ca lucrător care desfășoară o activitate independentă, astfel cum este definit la articolele 1 și 4 din [ALCP] și la articolul 12 din anexa I la acesta, poate fi considerat echivalent cu libertatea de stabilire garantată persoanelor care desfășoară o activitate independentă de articolul 49 TFUE?

2) În această ipoteză, având în vedere dispozițiile articolului 16 din acord, ar fi necesar să se aplice jurisprudența rezultată din Hotărârea [din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525)], ulterioară acestui acord, în situația unui resortisant al unui stat membru care și-a transferat domiciliul în Elveția și care se limitează să participe pe care le deține în societăți care intră sub incidența dreptului acestui stat membru, care îi conferă o influență certă asupra deciziilor acestor societăți și îi permit să le stabilească activitățile, fără să susțină că preconizează să exercite în Elveția o activitate independentă diferită de cea pe care o exercita în statul membru al cărui resortisant este și care constă în administrarea acestor participații?

3) În ipoteza în care acest drept nu ar fi echivalent cu libertatea de stabilire, el ar trebui interpretat în același mod în care Curtea de Justiție a Uniunii Europene a interpretat libertatea de stabilire în Hotărârea [din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525)]?”

Cu privire la întrebările preliminare

14 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal,

prevederile ALCP trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații a unui stat parte la acord, precum cea în discuție în litigiul principal, care, atunci când o persoană fizică își transferă reședința din acest stat în alt stat parte la acordul menționat, păstrându-și totodată activitatea economică în primul dintre aceste două state, prevede impozitarea imediată a plusvalorilor latente aferente unor participații semnificative pe care această persoană le deține în capitalul unor societăți care intră sub incidența dreptului primului dintre statele menționate cu ocazia acestui transfer al reședinței și care nu admite amânarea recuperării impozitului datorat decât cu condiția constituirii unor garanții apte să asigure recuperarea impozitului menționat, în timp ce o persoană care deține de asemenea astfel de participații, dar care continuă să locuiască pe teritoriul primului dintre aceste state nu este impozitată decât la momentul cesiunii acestor participații.

15 Domnul Picart arată că activitatea de administrare, efectuată din Elveția, a participațiilor sale în societățile stabilite în Franța intră în sfera dreptului de stabilire ca lucrător care desfășoară o activitate independentă, în sensul ALCP, un drept pe care ar trebui să îl poată invoca și împotriva statului său de origine.

16 Este necesar să se amintească în această privință că Curtea a declarat deja că, în anumite împrejurări și în funcție de dispozițiile aplicabile, resortisanții unei părți contractante puteau invoca drepturi de care beneficiază în temeiul ALCP nu numai împotriva părții către care exercită o libertate de circulație, ci și împotriva propriei părți (Hotărârea din 28 februarie 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punctul 33).

17 În consecință, trebuie să se verifice, mai întâi, dacă o situație precum cea a domnului Picart intră în domeniul de aplicare *ratione personae* al noțiunii „lucrător care desfășoară o activitate independentă”, în sensul ALCP, și, dacă este cazul, dacă acest acord conține dispoziții pe care domnul Picart le-ar putea invoca împotriva statului său de origine.

18 În această privință, trebuie arătat că capitolul III din anexa I la ALCP, consacrat lucrătorilor care desfășoară activități independente, cuprinde articolele 12 și 13, care definesc acest domeniu de aplicare.

19 În temeiul articolului 12 alineatul (1) din această anexă, este considerat lucrător care desfășoară o activitate independentă resortisantul unei părți contractante care dorește să se stabilească pe teritoriul unei alte părți contractante în vederea desfășurării unei activități independente.

20 În ceea ce privește articolul 13 alineatul (1) din anexa menționată, acesta este consacrat lucrătorilor frontaliери care desfășoară o activitate independentă, și anume resortisanții unei părți contractante care au reședința pe teritoriul unei părți contractante și care desfășoară o activitate independentă pe teritoriul unei alte părți contractante, întorcându-se la domiciliu de regulă în fiecare zi sau cel puțin o dată pe săptămână.

21 Or, în cauza principală, trebuie să se constate, fără a fi necesar să se determine, în cadrul prezentei trimiteri preliminare, dacă o activitate de administrare a unor participații, precum cea în cauză, constituie o activitate independentă, în sensul articolului 12 alineatul (1) sau al articolului 13 alineatul (1) din aceeași anexă, că domnul Picart nu intră sub incidența niciuneia dintre aceste două dispoziții.

22 Într-adevăr, în primul rând, astfel cum reiese din modul de redactare a articolului 12 alineatul (1) din anexa I la ALCP, dreptul de stabilire, în sensul acestei dispoziții, este rezervat resortisanților persoane fizice ai unei părți contractante care doresc să se stabilească pe teritoriul unei alte părți contractante în vederea desfășurării unei activități independente pe acest teritoriu.

23 Astfel, pentru ca dispoziția menționată să fie aplicabilă, persoana în cauză trebuie să exercite o activitate independentă pe teritoriul unei alte părți contractante decât cea al cărei resortisant este.

24 Or, în cauza principală, reiese din dosarul aflat la dispoziția Curții că domnul Picart, resortisant francez, nu intenționează să își desfășoare activitatea economică pe teritoriul Confederației Elvețiene, ci să continue o activitate pe teritoriul statului său de origine. În consecință, situația domnului Picart nu intră în domeniul de aplicare al articolului 12 alineatul (1) din anexa I la ALCP.

25 În al doilea rând, din modul de redactare a articolului 13 alineatul (1) din anexa I la ALCP reiese că intră sub incidența acestei dispoziții situația unui resortisant al unei părți contractante care are reședința pe teritoriul unei părți contractante și care desfășoară o activitate independentă pe teritoriul unei alte părți contractante, întorcându-se la domiciliu de regulă în fiecare zi sau cel puțin o dată pe săptămână.

26 În ceea ce privește această dispoziție, trebuie amintit că Curtea a considerat, în Hotărârea din 28 februarie 2013, Etwain (C-425/11, EU:C:2013:121, punctele 34 și 35), că situația unui cuplu de lucrători care desfășoară o activitate independentă care își transferaseră reședința din statul de origine în Elveția, continuându-și totodată activitatea în acest stat de origine, și care se întorceau zilnic de la locul activității lor profesionale la cel al reședinței lor intra sub incidența acestei dispoziții.

27 Or, în speță, din dosarul aflat la dispoziția Curții reiese că domnul Picart, spre deosebire de acest cuplu de lucrători care desfășoară o activitate independentă, rămâne pe teritoriul statului său de reședință, și anume Confederația Elvețiană, de unde intenționează să își desfășoare activitatea economică în statul său de origine, și că, spre deosebire de ceea ce prevede articolul 13 alineatul (1) din anexa I la ALCP, el nu efectuează zilnic sau cel puțin o dată pe săptămână o deplasare de la locul activității sale economice la locul reședinței sale. Prin urmare, o situație precum cea a domnului Picart nu poate fi considerată analogă celei care a condus la pronunțarea Hotărârii din 28 februarie 2013, Etwain (C-425/11, EU:C:2013:121). În consecință, o situație precum cea a domnului Picart nu intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții.

28 Rezultă că o situație precum cea a domnului Picart nu intră în domeniul de aplicare *ratione personae* al noțiunii „lucrători care desfășoară o activitate independentă”, în sensul ALCP, și, prin urmare, că acesta nu poate invoca acordul menționat.

29 În sfârșit, în ceea ce privește interpretarea articolului 43 CE (devenit 49 TFUE) rezultat din Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), este suficient să se amintească faptul că, întrucât Confederația Elvețiană nu a aderat la piața internă a Uniunii, interpretarea dată dispozițiilor dreptului Uniunii referitoare la această piață nu poate fi în mod automat transpusă interpretării ALCP, în afară de cazul în care dispoziții exprese în acest sens sunt prevăzute de acordul însuși (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 noiembrie 2009, Grimme, C-351/08, EU:C:2009:697, punctul 29, Hotărârea din 11 februarie 2010, Fokus Invest, C-541/08, EU:C:2010:74, punctul 28, precum și Hotărârea din 15 iulie 2010, Hengartner și Gasser, C-70/09, EU:C:2010:430, punctul 42).

30 Or, ALCP nu conține astfel de dispoziții exprese.

31 În plus, interpretarea articolului 43 CE (devenit 49 TFUE) dată de Curte în Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), are cu atât mai puțin vreun efect asupra considerațiilor care preced cu cât, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 63 și următoarelor

din concluziile avocatul general, nici textul, nici domeniul de aplicare ale acestui articol nu pot fi asimilate celor ale dispozițiilor relevante ale ALCP.

32 Având în vedere ansamblul considerațiilor care preced, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că, din moment ce o situație precum cea în discuție în litigiul principal nu intră în domeniul de aplicare *ratione personae* al noțiunii „lucrători care desfășoară o activitate independentă”, în sensul ALCP, dispozițiile acestui acord trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei legislații a unui stat parte la acest acord, precum cea în discuție în litigiul principal, care, atunci când o persoană fizică își transferă reședința din acest stat în alt stat parte la acordul menționat, pstrându-și totodată activitatea economică în primul dintre aceste două state, fără a efectua în fiecare zi sau cel puțin o dată pe săptămână o deplasare de la locul activității sale economice la cel al reședinței sale, prevede impozitarea imediată a plusvalorilor latente aferente unor participații semnificative pe care această persoană le deține în capitalul unor societăți care intră sub incidența dreptului primului dintre statele menționate cu ocazia acestui transfer al reședinței și care nu admite amânarea recuperării impozitului datorat decât cu condiția constituirii unor garanții apte să asigure recuperarea impozitului menționat, în timp ce o persoană care deține de asemenea astfel de participații, dar care continuă să locuiască pe teritoriul primului dintre aceste state nu este impozitată decât la momentul cesiunii acestor participații.

Cu privire la cheltuielile de judecată

33 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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 întâi) declară:

Din moment ce o situație precum cea în discuție în litigiul principal nu intră în domeniul de aplicare *ratione personae* al noțiunii „lucrători care desfășoară o activitate independentă”, în sensul Acordului între Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, privind libera circulație a persoanelor, semnat la Luxemburg la 21 iunie 1999, dispozițiile acestuia trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei legislații a unui stat parte la acest acord, precum cea în discuție în litigiul principal, care, atunci când o persoană fizică își transferă reședința din acest stat în alt stat parte la acordul menționat, pstrându-și totodată activitatea economică în primul dintre aceste două state, fără a efectua în fiecare zi sau cel puțin o dată pe săptămână o deplasare de la locul activității sale economice la cel al reședinței sale, prevede impozitarea imediată a plusvalorilor latente aferente unor participații semnificative pe care această persoană le deține în capitalul unor societăți care intră sub incidența dreptului primului dintre statele menționate cu ocazia acestui transfer al reședinței și care nu admite amânarea recuperării impozitului datorat decât cu condiția constituirii unor garanții apte să asigure recuperarea impozitului menționat, în timp ce o persoană care deține de asemenea astfel de participații, dar care continuă să locuiască pe teritoriul primului dintre aceste state nu este impozitată decât la momentul cesiunii acestor participații.

Semnături

* Limba de procedură: franceza.