

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 26 de febrero de 2019 (*)

«Procedimiento prejudicial — Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y la Confederación Suiza — Traslado del domicilio de una persona física de un Estado miembro a Suiza — Tributación de las plusvalías latentes correspondientes a las participaciones en una sociedad — Fiscalidad directa — Libre circulación de los trabajadores autónomos — Igualdad de trato»

En el asunto C-581/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal de lo Tributario de Baden-Wurtemberg, Alemania), mediante resolución de 14 de junio de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de octubre de 2017, en el procedimiento entre

Martin Wächtler

y

Finanzamt Konstanz,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente, la Sra. R. Silva de Lapuerta, Vicepresidenta, el Sr. J. C. Bonichot, la Sra. A. Prechal, el Sr. M. Vilaras, la Sra. K. Jürimäe y el Sr. C. Lycourgos, Presidentes de Sala, y los Sres. A. Rosas, M. Ilešič, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby y C.G. Fernlund (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 2 de julio de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Wächtler, por el Sr. R. Bock, Rechtsanwalt;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y R. Kanitz, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Jiménez García y la Sra. V. Ester Casas, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno austriaco, por la Sra. C. Pesendorfer, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. M. Wasmeier y B.-R. Killmann y por las Sras. M. Šimerdová y N. Gossement, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 27 de septiembre de 2018;

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. Martin Wächtler y el Finanzamt Konstanz (Administración Tributaria de Constanza, Alemania) en relación con la decisión de dicha Administración de gravar, con motivo del traslado del domicilio del Sr. Wächtler desde Alemania a Suiza, la plusvalía latente correspondiente a los derechos societarios de los que es titular en una sociedad suiza de la que es además administrador.

Marco jurídico

ALCP

3 La Comunidad Europea y sus Estados miembros, por un lado, y la Confederación Suiza, por otro, firmaron el 21 de junio de 1999 siete Acuerdos, entre ellos el ALCP. Mediante la Decisión 2002/309/CE, Euratom del Consejo y de la Comisión en lo que se refiere al Acuerdo de cooperación científica y tecnológica de 4 de abril de 2002 sobre la celebración de siete Acuerdos con la Confederación Suiza (DO 2002, L 114, p. 1; corrección de errores en DO 2015, L 210, p. 38), esos siete Acuerdos fueron aprobados en nombre de la Comunidad Europea y entraron en vigor el 1 de junio de 2002.

4 A tenor del preámbulo del ALCP, las Partes contratantes están «decidid[a]s a hacer efectiva entre ellas la libre circulación de personas, apoyándose en las disposiciones que se hallan en aplicación en la Comunidad Europea».

5 El artículo 1 de dicho Acuerdo declara:

«El objetivo del presente Acuerdo, en favor de los nacionales de los Estados miembros de la Comunidad Europea y de Suiza, es:

a) conceder un derecho de entrada, de residencia y de acceso a una actividad económica por cuenta ajena, de establecimiento como trabajador autónomo y el derecho de residir en el territorio de las Partes Contratantes;

[...]

c) conceder un derecho de entrada y de residencia, en el territorio de las Partes Contratantes, a las personas sin actividad económica en el país de acogida;

d) conceder las mismas condiciones de vida, de empleo y de trabajo que las concedidas a los nacionales.»

6 El artículo 2 del citado Acuerdo, titulado «No discriminación», dispone:

«Los nacionales de una Parte Contratante que residan legalmente en el territorio de otra Parte

Contratante no serán objeto, en la aplicación y de acuerdo con las disposiciones de los Anexos I, II y III del presente Acuerdo, de ninguna discriminación basada en la nacionalidad.»

7 El artículo 4 del mismo Acuerdo, titulado «Derecho de residencia y de acceso a una actividad económica», tiene la siguiente redacción:

«El derecho de residencia y de acceso a una actividad económica se garantizará [...] con arreglo a las disposiciones del Anexo I.»

8 El artículo 6 del ALCP establece:

«El derecho de residencia en el territorio de una Parte Contratante se garantizará a las personas que no ejercen una actividad económica con arreglo a las disposiciones del Anexo I relativas a los no activos.»

9 El artículo 7 de este Acuerdo, bajo el epígrafe «Otros derechos», estipula lo siguiente:

«Las Partes Contratantes, de acuerdo con el Anexo I, regularán en particular los derechos mencionados a continuación, vinculados a la libre circulación de personas:

- a) el derecho a la igualdad de trato con los nacionales por lo que se refiere al acceso a una actividad económica y su ejercicio, así como las condiciones de vida, de empleo y de trabajo;
- b) el derecho a la movilidad profesional y geográfica, que permita a los nacionales de las Partes Contratantes desplazarse libremente por el territorio del Estado de acogida y ejercer una profesión de su elección;
- c) el derecho a permanecer en el territorio de una Parte Contratante después de finalizada una actividad económica;

[...]»

10 En virtud del artículo 15 de dicho Acuerdo, los anexos y protocolos del Acuerdo forman parte integrante del mismo.

11 El artículo 16 del mismo Acuerdo, titulado «Referencia al Derecho comunitario», declara:

«1. Para alcanzar los objetivos contemplados por el presente Acuerdo, las Partes Contratantes adoptarán todas las medidas necesarias para que los derechos y obligaciones equivalentes a los contenidos en los actos jurídicos de la Comunidad Europea a los cuales se hace referencia puedan aplicarse en sus relaciones.

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.»

12 El artículo 21 del ALCP, bajo la rúbrica «Relación con los acuerdos bilaterales en materia de doble imposición», hace las siguientes precisiones:

«1. Las disposiciones de los acuerdos bilaterales entre Suiza y los Estados miembros de la Comunidad Europea en materia de doble imposición no se verán afectadas por las disposiciones

del presente Acuerdo. En particular, las disposiciones del presente Acuerdo no deberán afectar a la definición de trabajador fronterizo con arreglo a los acuerdos de doble imposición.

2. Ninguna disposición del presente Acuerdo podrá interpretarse de manera que impida a las Partes Contratantes establecer una distinción, en la aplicación de las disposiciones pertinentes de su legislación fiscal, entre los contribuyentes que no se encuentran en situaciones comparables, particularmente por lo que respecta a su lugar de residencia.

3. Ninguna disposición del presente Acuerdo obstará para que las Partes Contratantes adopten o apliquen una medida destinada a efectuar la imposición, el pago y la recaudación efectiva de los impuestos o a evitar la evasión fiscal con arreglo a las disposiciones de la legislación fiscal nacional de una Parte Contratante, o a los acuerdos destinados a evitar la doble imposición que vinculan a Suiza, por una parte, y a uno o varios Estados miembros de la Comunidad Europea, por otra, u otros acuerdos fiscales.»

13 El anexo I de este Acuerdo está dedicado a la libre circulación de personas. El artículo 6 de dicho anexo dispone en su apartado 1 que:

«El trabajador por cuenta ajena nacional de una Parte Contratante (en lo sucesivo denominado trabajador por cuenta ajena) que ocupe un empleo de duración igual o superior a un año al servicio de un empresario del Estado de acogida recibirá un permiso de residencia de una duración de cinco años como mínimo a partir de la fecha de su expedición. [...]»

14 A tenor del artículo 7, apartado 1, del citado anexo:

«El trabajador fronterizo por cuenta ajena 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 ajena en el territorio de la otra Parte Contratante volviendo a su domicilio en principio cada día, o como mínimo una vez por semana.»

15 El artículo 9 del mismo anexo, titulado «Igualdad de trato», dispone en sus apartados 1 y 2:

«1. Un trabajador por cuenta ajena nacional de una Parte Contratante no podrá, en el territorio de la otra Parte Contratante, debido a su nacionalidad, ser tratado de manera diferente a los trabajadores nacionales por cuenta ajena por lo que se refiere a las condiciones de empleo y de trabajo, particularmente en materia de remuneración, de despido y de rehabilitación profesional o de reemplazo, en caso de que se encuentre desempleado.

2. El trabajador por cuenta ajena y los miembros de su familia [...] gozarán de las mismas ventajas fiscales y sociales que los trabajadores por cuenta ajena nacionales y los miembros de su familia.»

16 El capítulo III del anexo I del ALCP, dedicado a los trabajadores autónomos, contiene los artículos 12 a 16 de este anexo. El artículo 12 del mismo, titulado «Normativa de la estancia», establece en su apartado 1 lo siguiente:

«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.»

17 El artículo 13 de dicho anexo, bajo el epígrafe «Trabajadores fronterizos autónomos», estipula en su apartado 1 que:

«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.»

18 El artículo 15 del mismo anexo, titulado «Igualdad de trato», dispone:

«1. El trabajador autónomo recibirá en el país de acogida, por lo que se refiere al acceso a una actividad por cuenta propia y a su ejercicio, un trato no menos favorable que el concedido a sus propios nacionales.

2. Las disposiciones del artículo 9 del presente anexo serán aplicables, *mutatis mutandis*, a los trabajadores autónomos contemplados en el presente capítulo.»

Convenio entre la Confederación Suiza y la República Federal de Alemania

19 El Convenio entre la Confederación Suiza y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, de 11 de agosto de 1971 (BGBl. 1972 II, p. 1022), en su versión modificada por el Protocolo de 27 de octubre de 2010 (BGBl. 2011 I, p. 1092) (en lo sucesivo, «Convenio entre la Confederación Suiza y la República Federal de Alemania»), establece en su artículo 1 lo siguiente:

«El presente Convenio se aplica a los residentes de uno de los Estados contratantes o de ambos.»

20 El artículo 4, apartado 1, del Convenio entre la Confederación Suiza y la República Federal de Alemania dispone que:

«A los efectos de este Convenio, por “residente de un Estado contratante” se entenderá toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por obligación personal.»

21 A tenor del artículo 13 de dicho Convenio:

«1. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles tal como se definen en el apartado 2 del artículo 6 pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que estén sitios.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante posea en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios profesionales, incluyendo las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (solo o con el conjunto de la empresa) o de dicha base fija, pueden someterse a imposición en ese otro Estado. [...]

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1 y 2 solo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida el transmitente.

[...]

5. Si, con ocasión de la salida de una persona física residente en un Estado contratante, dicho Estado grava las plusvalías derivadas de una participación significativa en una sociedad domiciliada en dicho Estado, el otro Estado, al gravar la ganancia derivada de la posterior enajenación de la participación de conformidad con las disposiciones del apartado 3, determinará dicha ganancia de capital tomando como base, en concepto de gastos de adquisición, el importe que el primer Estado hubiera considerado obtenido en el momento de la salida.»

22 El artículo 27, apartado 1, del citado Convenio declara:

«Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información que previsiblemente pueda resultar de interés para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para la administración o la aplicación de la legislación nacional relativa a los impuestos de cualquier naturaleza o denominación exigibles por los Estados contratantes o sus “Länder”, cantones, distritos, círculos, municipios o agrupaciones de municipios, en la medida en que la tributación que establezca no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no está limitado por los artículos 1 y 2.»

Derecho alemán

23 La Einkommensteuergesetz (Ley del impuesto sobre la renta), en su versión aplicable al litigio principal (BGBl. 2009 I, p. 3366; en lo sucesivo, «EStG»), dispone en su artículo 1, apartado 1, lo siguiente:

«Estarán sujetas al impuesto sobre la renta por obligación personal las personas físicas que tengan su domicilio o su residencia habitual en el territorio nacional. [...]»

24 A tenor del artículo 17, apartados 1 y 2, de la EStG:

«1. También constituirá un rendimiento de la actividad profesional la plusvalía de la transmisión de participaciones en una sociedad de capital cuando, durante los cinco años anteriores, el transmitente haya sido titular —directa o indirectamente— de, al menos, el 1 % del capital social. [...]

2. A efectos del apartado 1, se considerará una plusvalía la diferencia entre el precio de venta y los gastos de adquisición una vez deducidos los gastos de transmisión. [...]»

25 La Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Ley de tributación de las operaciones internacionales), de 8 de septiembre 1972 (BGBl. 1972 I, p. 1713), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «AStG»), establece en su artículo 6 que:

«1. En el caso de una persona física que, de conformidad con el artículo 1, apartado 1, de la [EStG], haya estado sujeta al impuesto por obligación personal durante al menos diez años en total y cuya sujeción por obligación personal se extinga a causa del traslado de su domicilio o residencia habitual, se aplicará lo dispuesto en el artículo 17 de la [EStG] a las participaciones mencionadas en el artículo 17, apartado 1, primera frase, de la [EStG] en el momento en que la sujeción por obligación personal se extinga, aun cuando no se lleve a cabo transmisión alguna, siempre que en esa fecha concurren los restantes requisitos establecidos en dicha disposición relativos a las participaciones.

[...]

4. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5, el impuesto sobre la renta devengado con arreglo al apartado 1 deberá diferirse, en caso de que así se solicite, mediante su fraccionamiento en diversas cuotas pagaderas periódicamente durante un período máximo de cinco años a contar desde el primer vencimiento, previa constitución de una garantía, en la medida en la que su recaudación inmediata ocasionaría consecuencias difícilmente asumibles para el contribuyente. El diferimiento se anulará cuando, durante el período de diferimiento, las participaciones se transmitan o sean objeto de una aportación oculta a una sociedad en el sentido del artículo 17, apartado 1, de la [EStG], o cuando concorra alguno de los supuestos mencionados en el artículo 17, apartado 4, de la [EStG]. [...]

5. Cuando el contribuyente que se encuentre en la situación referida en el apartado 1, primera frase, sea nacional de un Estado miembro [...] o de otro Estado en que sea aplicable el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo[,de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»),] y, tras la extinción de la sujeción a tributación por obligación personal, esté sujeto en uno de dichos Estados (Estado de acogida) a un gravamen comparable al impuesto sobre la renta alemán, el impuesto devengado en virtud del apartado 1 será objeto de diferimiento sin intereses y sin necesidad de constitución de garantía. Esta medida está supeditada a que se garantice la asistencia administrativa y la asistencia mutua en materia de recaudación fiscal entre la República Federal de Alemania y dicho Estado. [...]

El diferimiento se anulará en los supuestos siguientes:

- 1) cuando el contribuyente o su sucesor en el sentido de la tercera frase, apartado 1, transmita las participaciones o realice una aportación oculta a una sociedad en el sentido del artículo 17, apartado 1, primera frase, de la [EStG], o cuando concorra uno de los supuestos mencionados en el artículo 17, apartado 4, de la [EStG];
- 2) cuando se transmitan participaciones a una persona no sujeta al impuesto por obligación personal que no esté sujeta a una tributación personal comparable al impuesto sobre la renta alemán en un Estado miembro [...] o en otro Estado parte del Acuerdo EEE;
- 3) cuando las participaciones sean objeto de gravamen o de otra operación que, en virtud del Derecho nacional, de lugar a que se tenga en cuenta el valor parcial o el valor de mercado;
- 4) cuando el contribuyente o su sucesor en el sentido de la tercera frase, apartado 1, ya no esté sujeto a tributación en el sentido de la primera frase por haber trasladado su domicilio o su residencia habitual.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

26 El Sr. Wächtler, nacional alemán, es desde el 1 de febrero de 2008 administrador de una sociedad suiza, en la que ejerce una actividad en el ámbito de la consultoría informática y de la que posee el 50 % de las participaciones.

27 El 1 de marzo de 2011, el Sr. Wächtler trasladó su domicilio de Alemania a Suiza. Como consecuencia de ese traslado, la administración tributaria de Constanza, en virtud del artículo 6 de la AStG y del artículo 17 de la EStG, aplicó el impuesto sobre la renta a la plusvalía latente correspondiente a su participación en la referida sociedad.

28 Por entender que esa tributación originada únicamente por el traslado de su domicilio a Suiza es contraria al ALCP, y más concretamente al derecho de establecimiento previsto en dicho Acuerdo, el Sr. Wächtler interpuso un recurso ante el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal

de lo Tributario de Baden-Wurtemberg, Alemania).

29 Este órgano jurisdiccional alberga dudas acerca de la conformidad con el preámbulo y con los artículos 1, 2, 4, 6, 7, 16 y 21 del ALCP, así como con el artículo 9 del anexo I de dicho Acuerdo, del régimen fiscal controvertido, que prevé la tributación, sin aplazamiento del pago del impuesto adeudado, de las plusvalías latentes correspondientes a participaciones en sociedades en caso de que un nacional del Estado miembro en cuestión traslade su domicilio a Suiza, mientras que en caso de que ese nacional traslade su domicilio a un Estado miembro distinto de la República Federal de Alemania o a un tercer Estado parte en el Acuerdo EEE, dicho régimen fiscal permite el aplazamiento, sin intereses y sin necesidad de constituir una garantía, del pago del impuesto hasta la transmisión efectiva de las participaciones siempre que, por una parte, el Estado de acogida preste a la República Federal de Alemania asistencia y apoyo en materia de recaudación tributaria y, por otra parte, el contribuyente esté sujeto en ese Estado de acogida a un gravamen comparable al impuesto sobre la renta alemán.

30 Dicho órgano jurisdiccional precisa que ese aplazamiento, en lo que respecta a este último supuesto de traslado de domicilio, fue introducido en el artículo 6, apartado 5, de la AStG por el legislador nacional porque, de no existir la posibilidad de aplazar el pago del impuesto controvertido, el régimen fiscal controvertido sería contrario a la libertad de establecimiento garantizada por el Derecho de la Unión, pues, en efecto, un nacional alemán que mantenga su domicilio en el territorio nacional únicamente tributa en el momento de la realización de plusvalías por las participaciones sociales de que se trate. Señala que la conformidad con el Derecho de la Unión de la modificación introducida en dicha disposición relativa al aplazamiento de la recaudación fue, además, confirmada por la sentencia de 11 de marzo de 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138).

31 En el supuesto de que el régimen fiscal controvertido constituyese una restricción al derecho de establecimiento con arreglo al ALCP, ese mismo órgano jurisdiccional se pregunta si tal restricción puede estar justificada por razones imperiosas de interés general relacionadas con la preservación del reparto de la competencia tributaria entre las Partes contratantes de que se trata, con la eficacia de los controles fiscales y con la necesidad de garantizar la eficacia en la recaudación del impuesto en orden a evitar la pérdida de ingresos fiscales y, en caso afirmativo, si dicha restricción es apropiada para garantizar la realización del objetivo perseguido y no va más allá de lo necesario para alcanzarlo.

32 En tales circunstancias, el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal de lo Tributario de Baden-Wurtemberg) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse las disposiciones del [ALCP], en particular su preámbulo, sus artículos 1, 2, 4, 6, 7, 16 y 21 y el artículo 9 de su anexo I, en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro con arreglo a la cual, para no perder ningún elemento de tributación, se gravan (sin aplazamiento) las plusvalías latentes, aún no realizadas, de los derechos societarios cuando un nacional de ese Estado miembro que inicialmente estaba allí sujeto a tributación por obligación personal traslada su domicilio desde ese Estado miembro a Suiza y no a un Estado miembro [...] o a otro Estado en que sea aplicable el Acuerdo EEE?»

Sobre la cuestión prejudicial

33 Como se ha expuesto en el apartado 30 de la presente sentencia, la posibilidad de aplazar el pago del impuesto relativo a las plusvalías latentes correspondientes a participaciones en sociedades, en caso de que un nacional alemán traslade su domicilio a un Estado miembro distinto de la República Federal Alemania o a un tercer Estado parte en el Acuerdo EEE, fue

introducida por el legislador nacional para hacer compatible el régimen tributario alemán con la normativa de la Unión en materia de libre circulación de personas, dado que un nacional alemán que mantenga su domicilio en el territorio nacional únicamente tributa por plusvalías derivadas de participaciones sociales en el momento de la realización de aquellas.

34 Por lo tanto, ha de entenderse que, mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si las estipulaciones del ALCP deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un régimen tributario de un Estado miembro que, en el supuesto de que un nacional de un Estado miembro, persona física, que ejerce una actividad económica en el territorio de la Confederación Suiza, traslade su domicilio del Estado miembro cuyo régimen tributario es objeto de controversia a Suiza, prevé la recaudación, en el momento de ese traslado, del impuesto adeudado por las plusvalías latentes correspondientes a las participaciones sociales que posee ese nacional, mientras que, en caso de mantenerse el domicilio en el mismo Estado miembro, la recaudación del impuesto no tiene lugar hasta el momento en que se realizan las plusvalías, esto es, el momento de la transmisión de las participaciones sociales en cuestión.

35 Con carácter preliminar, puesto que el ALCP es un tratado internacional, ha de ser interpretado, con arreglo al artículo 31 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969 (*Recopilación de Tratados de las Naciones Unidas*, vol. 1155, p. 331), de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin (sentencias de 2 de marzo de 1999, Eddline El-Yassini, C?416/96, EU:C:1999:107, apartado 47, y de 24 de noviembre de 2016, SECIL, C?464/14, EU:C:2016:896, apartado 94 y jurisprudencia citada). Además, de conformidad con esta disposición, se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de febrero de 2018, Western Sahara Campaign UK, C?266/16, EU:C:2018:118, apartado 70).

36 En este contexto, interesa precisar, en primer lugar, que el ALCP se sitúa dentro del marco más general de las relaciones entre la Unión Europea y la Confederación Suiza. Si bien esta no participa en el Espacio Económico Europeo ni en el mercado interior de la Unión, está, no obstante, vinculada a ella por múltiples acuerdos que abarcan amplios ámbitos y establecen derechos y obligaciones específicos, análogos, en algunos aspectos, a los previstos por el Tratado. El objeto general de dichos acuerdos, incluido el ALCP, es estrechar las relaciones económicas entre la Unión Europea y la Confederación Suiza (sentencia de 6 de octubre de 2011, Graf y Engel, C?506/10, EU:C:2011:643, apartado 33).

37 No obstante, dado que la Confederación Suiza no se ha adherido al mercado interior de la Unión, la interpretación dada a las normas del 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 (sentencia de 15 de marzo de 2018, Picart, C?355/16, EU:C:2018:184, apartado 29).

38 Por lo que respecta, en segundo lugar, al objetivo del ALCP y a la interpretación de sus términos, resulta del preámbulo, del artículo 1 y del artículo 16, apartado 2, de dicho Acuerdo, que este tiene por objeto hacer efectiva, en favor de los nacionales, personas físicas, de la Unión y de la Confederación Suiza, la libre circulación de personas en el territorio de ambas partes apoyándose en las disposiciones aplicables en la Unión, cuyos conceptos deben ser interpretados teniendo en cuenta la jurisprudencia pertinente del Tribunal de Justicia anterior a la fecha de firma del referido Acuerdo.

39 En cuanto a la jurisprudencia posterior a dicha fecha, ha de señalarse que el artículo 16, apartado 2, del ALCP dispone, por una parte, que esa jurisprudencia debe ser comunicada a la Confederación Suiza y, por otra parte, que con objeto de garantizar el adecuado funcionamiento

del Acuerdo, a instancia de una Parte contratante, el Comité Mixto contemplado en el artículo 14 del mismo determinará las implicaciones de dicha jurisprudencia. Ahora bien, aun a falta de decisión de ese Comité, procede, como ha señalado el Abogado General en los puntos 71 y 72 de sus conclusiones, tomar asimismo en consideración la citada jurisprudencia siempre que se limite a precisar o confirmar los principios derivados de la jurisprudencia existente en la fecha de la firma del ALCP relativa a los conceptos de Derecho de la Unión, en que dicho Acuerdo se inspira.

40 El ámbito de aplicación y las estipulaciones del ALCP deben examinarse a la luz de estas consideraciones.

41 A tenor del preámbulo y del artículo 1, letras a) y c), del ALCP, están comprendidas en el ámbito de aplicación de dicho Acuerdo tanto las personas físicas que ejercen una actividad económica como las que no ejercen tal actividad.

42 Se desprende de los autos en poder del Tribunal de Justicia que el Sr. Wächtler ejerce una actividad económica, concretamente la de consultor informático en una sociedad domiciliada en Suiza de la que es administrador.

43 En lo que respecta, más específicamente, a esta categoría de personas, se desprende de los términos del artículo 1, letra a), del referido Acuerdo que este tiene por objeto conceder un derecho de entrada, de residencia y de acceso a una actividad económica por cuenta ajena, de establecimiento como trabajador autónomo y el derecho de residir en el territorio de las Partes contratantes. A tal efecto, el artículo 4 del propio Acuerdo dispone que el derecho de residencia y de acceso a una actividad económica se garantizará con arreglo a las disposiciones del anexo I del mismo.

44 Por lo que respecta al régimen en que se ejerce la actividad económica en cuestión, resulta de la comparación entre los artículos 6 y 7 del anexo I del ALCP y los artículos 12 y 13 de dicho anexo que la distinción establecida entre trabajadores por cuenta ajena y trabajadores autónomos está relacionada con la cuestión de si la actividad económica de que se trate debe considerarse una «actividad por cuenta ajena» o una «actividad por cuenta propia».

45 En este contexto, procede recordar que el concepto de «trabajador por cuenta ajena» es un concepto del Derecho de la Unión (sentencia de 19 de marzo de 1964, Unger, 75/63, EU:C:1964:19, p. 363) que existía ya en la fecha en que se firmó dicho Acuerdo. La característica esencial de la relación laboral por cuenta ajena es la circunstancia de que una persona realiza, durante un período de tiempo determinado, en favor de otra y bajo la dirección de esta, ciertas prestaciones por las cuales percibe una remuneración. A la inversa, ha de calificarse de «actividad por cuenta propia» la actividad que se ejerce sin relación de subordinación (véanse, por analogía, las sentencias de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, apartados 25 y 26, y de 20 de noviembre de 2001, Jany y otros, C-268/99, EU:C:2001:616, apartado 34).

46 Toda vez que el Sr. Wächtler ejerce su actividad de consultor informático en una sociedad de la que es administrador y de la que posee el 50 % de las participaciones, no existe en este caso la relación de subordinación que caracteriza a una actividad por cuenta ajena, como ha señalado el Abogado General en los puntos 38 y 39 de sus conclusiones. De ello se desprende que el Sr. Wächtler ejerce una actividad económica por cuenta propia como trabajador autónomo, en el sentido del ALCP.

47 En cuanto al ámbito de aplicación personal del concepto de «trabajador autónomo» en el sentido del ALCP, el Tribunal de Justicia ya ha precisado que dicho ámbito se define en los artículos 12 y 13 del anexo I de dicho Acuerdo (sentencia de 15 de marzo de 2018, Picart, C?355/16, EU:C:2018:184, apartado 18).

48 Se desprende del artículo 12, apartado 1, de ese anexo que dicha disposición es aplicable al nacional, persona física, de una Parte contratante que se establece en el territorio de otra Parte contratante y ejerce una actividad por cuenta propia en el territorio de esa otra Parte (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de marzo de 2018, Picart, C?355/16, EU:C:2018:184, apartados 22 y 23).

49 Pues bien, el Sr. Wächtler se encuentra en la situación de un nacional de una Parte contratante del ALCP, la República Federal de Alemania, que se establece en el territorio de otra Parte contratante, la Confederación Suiza, para ejercer allí su actividad por cuenta propia en una sociedad. Esta situación está, por tanto, comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 12 del anexo I de la ALCP.

50 El hecho de que el Sr. Wächtler posea el 50 % de las participaciones de la sociedad en la que ejerce la actividad por cuenta propia en cuestión no desvirtúa esta constatación. En efecto, como ha señalado el Abogado General, en lo sustancial, en los puntos 43 a 56 de sus conclusiones, el derecho de establecimiento como trabajador autónomo, a los efectos del ALCP, abarca, con excepción de la prestación de servicios, cualquier actividad económica o lucrativa de una persona física no comprendida en el concepto de «trabajador por cuenta ajena». Además, el ejercicio efectivo de ese derecho presupone la facultad de elegir la forma jurídica adecuada para ese fin.

51 Por lo que respecta a la posibilidad de que un nacional de una Parte contratante haga valer los derechos derivados del ALCP frente a su Estado de origen, debe ponerse de relieve que, según una jurisprudencia del Tribunal de Justicia ya existente en la fecha en que se firmó dicho Acuerdo, el derecho de establecimiento, en el sentido del Derecho de la Unión, no solo tiene por objeto garantizar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, sino también impedir las restricciones por parte del Estado miembro de origen del nacional de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, apartado 16).

52 Por lo tanto, en determinadas circunstancias y en función de las disposiciones aplicables, un nacional de una Parte contratante del ALCP puede invocar los derechos derivados de dicho Acuerdo no solo frente al Estado al que se traslada en el ejercicio de su derecho a la libre circulación, sino también frente a su Estado de origen (sentencia de 15 de marzo de 2018, Picart, C?355/16, EU:C:2018:184, apartado 16 y jurisprudencia citada).

53 En efecto, la libre circulación de personas garantizada por el ALCP se vería obstaculizada si un nacional de una Parte contratante sufriera una desventaja en su Estado de origen por la única razón de haber ejercido su derecho a la libre circulación (sentencia de 15 de diciembre de 2011, Bergström, C?257/10, EU:C:2011:839, apartado 28).

54 De ello se infiere que el principio de igualdad de trato, previsto en el artículo 15, apartado 2, del anexo I del ALCP, en relación con el artículo 9 de dicho anexo, también puede ser invocado por un trabajador autónomo comprendido en el ámbito de aplicación de dicho Acuerdo frente a su Estado de origen.

55 Puesto que el principio de igualdad de trato constituye un concepto del Derecho de la Unión

(véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de octubre de 1977, Ruckdeschel y otros, 117/76 y 16/77, EU:C:1977:160, apartado 7, y de 6 de octubre de 2011, Graf y Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, apartado 26 y jurisprudencia citada) que existía en la fecha en que se firmó el ALCP, procede, como se desprende de los apartados 38 y 39 de la presente sentencia, tener en cuenta los principios establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la igualdad de trato para determinar la eventual existencia de una desigualdad de trato prohibida por el ALCP (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de octubre de 2011, Graf y Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, apartado 26, y de 21 de septiembre de 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, apartado 47).

56 En el caso de autos, ha de observarse que un nacional alemán que, como el Sr. Wächtler, ejerce su derecho de establecimiento en calidad de trabajador autónomo al amparo del ALCP sufre una desventaja fiscal con respecto a otros nacionales alemanes que, como él, ejercen una actividad por cuenta propia en una sociedad de la que poseen participaciones, pero que, a diferencia de él, mantienen su domicilio en Alemania. En efecto, estos últimos únicamente deben pagar el impuesto sobre las plusvalías correspondientes a las participaciones sociales en cuestión cuando esas plusvalías se realizan, es decir, cuando se transmiten las participaciones sociales, mientras que un nacional como el Sr. Wächtler está obligado a pagar el impuesto controvertido, en el momento de trasladar su domicilio a Suiza, por las plusvalías latentes correspondientes a esas participaciones sociales, sin posibilidad de aplazar el pago hasta la transmisión de tales participaciones.

57 Esta diferencia de trato, que constituye una desventaja de tesorería para un nacional alemán como el Sr. Wächtler, puede disuadirle de hacer un uso efectivo de su derecho de establecimiento derivado del ALCP. Por consiguiente, el régimen fiscal que es objeto del procedimiento principal puede obstaculizar el derecho de establecimiento en calidad de trabajador autónomo garantizado por dicho Acuerdo.

58 Cabe señalar no obstante que el artículo 21, apartado 2, del ALCP contempla la posibilidad de aplicar un trato diferente, en materia fiscal, a los contribuyentes que no se encuentren en situaciones comparables, particularmente por lo que respecta a su lugar de residencia (sentencia de 21 de septiembre de 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, apartado 45).

59 A este respecto, es preciso indicar que, a tenor del artículo 6 de la AStG, la República Federal de Alemania decidió ejercer su competencia tributaria con respecto a las plusvalías, correspondientes a participaciones sociales cuya titularidad ostente un nacional alemán, generadas durante el período de sujeción de dicho nacional por obligación personal al impuesto alemán, en su calidad de residente fiscal en Alemania, y cualquiera que sea el territorio en el que se generen dichas plusvalías.

60 A la vista del objetivo de esta normativa, que consiste en gravar las plusvalías de participaciones sociales generadas dentro del marco de la competencia tributaria de la República Federal de Alemania, la situación de un nacional de un Estado miembro que traslada su domicilio de Alemania a Suiza es comparable a la de un nacional de un Estado miembro que mantiene su domicilio en Alemania. En efecto, en ambos casos, la potestad de gravar esas plusvalías corresponde a la República Federal de Alemania, puesto que esa potestad está ligada, en virtud de su ordenamiento nacional, a la residencia fiscal del nacional en cuestión en su territorio durante el período en que se generaron las plusvalías, cualquiera que sea el lugar en que se produjesen.

61 Se plantea pues la cuestión de si la diferencia de trato mencionada en los apartados 56 y 57 de la presente sentencia puede estar justificada por las razones imperiosas de interés general evocadas por el órgano jurisdiccional remitente y expuestas en el apartado 31 de la presente

sentencia, a saber, la preservación del reparto de la competencia tributaria entre las partes del ALCP de que se trata, la eficacia de los controles fiscales y la necesidad de garantizar la eficacia de la recaudación del impuesto para evitar la pérdida de ingresos fiscales.

62 A este respecto, el artículo 21, apartado 3, del ALCP establece que ninguna disposición de dicho Acuerdo obstará para que las Partes contratantes adopten una medida destinada a efectuar la imposición, el pago y la recaudación efectiva de los impuestos o a evitar la evasión fiscal con arreglo a las disposiciones de la legislación fiscal nacional de una Parte contratante, o a los acuerdos destinados a evitar la doble imposición que vinculan a la Confederación Suiza, por una parte, y a uno o varios Estados miembros, por otra, u otros acuerdos fiscales.

63 No obstante, tales medidas, que corresponden, en virtud de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de libre circulación de personas dentro de la Unión, a razones imperiosas de interés general (véanse, entre otras, las sentencias de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer, C?250/95, EU:C:1997:239, apartado 31 y jurisprudencia citada; de 3 de octubre de 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C?290/04, EU:C:2006:630, apartado 36, y de 11 de diciembre de 2014, Comisión/España, C?678/11, EU:C:2014:2434, apartados 45 y 46), deben, en todo caso, respetar el principio de proporcionalidad, es decir, que deben ser apropiadas para realizar esos objetivos y no deben ir más allá de lo necesario para alcanzarlos.

64 En este caso, cabe apuntar que si bien la determinación del importe del impuesto controvertido en el momento del traslado del domicilio a Suiza es una medida apta para garantizar la realización del objetivo relativo a la preservación del reparto de la competencia tributaria entre dicho Estado y la República Federal de Alemania, ese objetivo no puede, en cambio, justificar la imposibilidad de aplazar el pago del impuesto. En efecto, tal aplazamiento no implica que la República Federal de Alemania renuncie, en favor de la Confederación Suiza, a su competencia tributaria sobre las plusvalías generadas durante el período de sujeción del titular de las participaciones sociales en cuestión al impuesto alemán por obligación personal.

65 Por lo que respecta al objetivo relativo a la eficacia de los controles fiscales, el Convenio entre la Confederación Suiza y la República Federal de Alemania prevé la posibilidad de intercambiar información en materia tributaria entre sus Partes contratantes, de modo que la República Federal de Alemania podría recabar de las autoridades suizas competentes la información necesaria relativa a la transmisión, por parte del nacional en cuestión que previamente trasladó su domicilio a Suiza, de las participaciones sociales a las que son inherentes las plusvalías latentes controvertidas. En consecuencia, la imposibilidad de aplazar el pago del impuesto objeto del procedimiento principal es una medida que, en cualquier caso, va más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.

66 En cuanto al objetivo relativo a la necesidad de garantizar la eficacia de la recaudación del impuesto para evitar la pérdida de ingresos fiscales, ha de observarse que la recaudación inmediata del impuesto controvertido en el momento del traslado del domicilio del contribuyente puede, en principio, estar justificada por la necesidad de garantizar la recaudación eficaz de las deudas tributarias. No obstante, como ha señalado el Abogado General en los puntos 103 a 105 de sus conclusiones, dicha medida va más allá de lo que es necesario para alcanzar ese objetivo y debe por tanto considerarse desproporcionada. En efecto, en caso de existir un riesgo de que no se recaude el impuesto adeudado, en particular debido a la falta de un mecanismo de asistencia mutua en materia de recaudación de los créditos tributarios, el aplazamiento de la recaudación de ese impuesto puede estar supeditado al requisito de que se constituya una garantía (véanse, por analogía, las sentencias de 29 de noviembre de 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, apartados 73 y 74, y de 23 de enero de 2014, *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, apartados 65 a 67).

67 En tales circunstancias, ha de concluirse que el régimen fiscal objeto del procedimiento principal constituye una restricción injustificada al derecho de establecimiento previsto por el ALCP.

68 No desvirtúa esta conclusión el hecho de que, en caso de que la recaudación inmediata del impuesto adeudado acarree consecuencias difícilmente soportables para el contribuyente, dicho régimen fiscal prevea la posibilidad del pago fraccionado del impuesto. En efecto, al margen de que esa medida de fraccionamiento únicamente es posible en ese caso específico, no es capaz de eliminar, en tal caso, la desventaja de tesorería que constituye la obligación del contribuyente de pagar, en el momento del traslado de su domicilio a Suiza, una parte del impuesto adeudado sobre las plusvalías latentes correspondientes a las participaciones sociales en cuestión. Además, sigue siendo más onerosa para el contribuyente que una medida consistente en el aplazamiento del pago del impuesto adeudado hasta la transmisión de esas participaciones sociales.

69 Habida cuenta del conjunto de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que las estipulaciones del ALCP deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un régimen tributario de un Estado miembro que, en el supuesto de que un nacional de un Estado miembro, persona física, que ejerce una actividad económica en el territorio de la Confederación Suiza, traslade su domicilio del Estado miembro cuyo régimen tributario es objeto de controversia a Suiza, prevé la recaudación, en el momento de ese traslado, del impuesto adeudado por las plusvalías latentes correspondientes a las participaciones sociales que posee ese nacional, mientras que, en caso de mantenerse el domicilio en el mismo Estado miembro, la recaudación del impuesto no tiene lugar hasta el momento en que se realizan las plusvalías, esto es, el momento de la transmisión de las participaciones sociales en cuestión.

Costas

70 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este 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 (Gran Sala) declara:

Las estipulaciones 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, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un

régimen tributario de un Estado miembro que, en el supuesto de que un nacional de un Estado miembro, persona física, que ejerce una actividad económica en el territorio de la Confederación Suiza, traslade su domicilio del Estado miembro cuyo régimen tributario es objeto de controversia a Suiza, prevé la recaudación, en el momento de ese traslado, del impuesto adeudado por las plusvalías latentes correspondientes a las participaciones sociales que posee ese nacional, mientras que, en caso de mantenerse el domicilio en el mismo Estado miembro, la recaudación del impuesto no tiene lugar hasta el momento en que se realizan las plusvalías, esto es, el momento de la transmisión de las participaciones sociales en cuestión.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.