

62017CJ0581

ARRÊT DE LA COUR (grande chambre)

26 février 2019 (*1)

« Renvoi préjudiciel – Accord entre la Communauté européenne et la Confédération suisse sur la libre circulation des personnes – Transfert du lieu du domicile d'une personne physique d'un État membre vers la Suisse – Imposition des plus-values latentes afférentes aux parts d'une société – Fiscalité directe – Libre circulation des indépendants – Égalité de traitement »

Dans l'affaire C-581/17,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances du Bade-Wurtemberg, Allemagne), par décision du 14 juin 2017, parvenue à la Cour le 4 octobre 2017, dans la procédure

Martin Wächtler

contre

Finanzamt Konstanz,

LA COUR (grande chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président, Mme R. Silva de Lapuerta, vice-présidente, M. J.-C. Bonichot, Mme A. Prechal, M. M. Vilaras, Mme K. Jürimäe et M. C. Lycourgos, présidents de chambre, MM. A. Rosas, M. Ilešič, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby et C. G. Fernlund (rapporteur), juges,

avocat général : M. M. Wathelet,

greffier : M. K. Malacek, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 2 juillet 2018,

considérant les observations présentées :

–

pour M. Wächtler, par M. R. Bock, Rechtsanwalt,

–

pour le gouvernement allemand, par MM. T. Henze et R. Kanitz, en qualité d'agents,

–

pour le gouvernement espagnol, par M. S. Jiménez García et Mme V. Ester Casas, en qualité d'agents,

–

pour le gouvernement autrichien, par Mme C. Pesendorfer, en qualité d'agent,

–

pour la Commission européenne, par MM. M. Wasmeier et B.-R. Killmann ainsi que par Mmes M. Šimerdová et N. Gossement, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 27 septembre 2018,

rend le présent

Arrêt

1

La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'accord entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, sur la libre circulation des personnes, signé à Luxembourg le 21 juin 1999 (JO 2002, L 114, p. 6, ci-après l'« ALCP »).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. Martin Wächtler au Finanzamt Konstanz (administration fiscale de Constance, Allemagne) au sujet de la décision de cette administration d'imposer, à l'occasion du transfert de son domicile de l'Allemagne vers la Suisse, la plus-value latente afférente aux droits sociaux qu'il détient dans une société établie en Suisse dont il est en outre le gérant.

Le cadre juridique

L'ALCP

3

La Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, ont signé, le 21 juin 1999, sept accords, au nombre desquels figure l'ALCP. Par la décision 2002/309/CE, Euratom du Conseil et de la Commission en ce qui concerne l'accord de coopération scientifique et technologique, du 4 avril 2002, relative à la conclusion de sept accords avec la Confédération suisse (JO 2002, L 114, p. 1, et rectificatif JO 2015, L 210, p. 38), ces sept accords ont été approuvés au nom de la Communauté européenne et sont entrés en vigueur le 1er juin 2002.

4

Aux termes du préambule de l'ALCP, les parties contractantes sont « décidé[e]s à réaliser la libre circulation des personnes entre [elles] en s'appuyant sur les dispositions en application dans la Communauté européenne ».

5

L'article 1er de cet accord énonce :

« L'objectif de cet accord, en faveur des ressortissants des États membres de la Communauté européenne et de la Suisse, est :

a)

d'accorder un droit d'entrée, de séjour, d'accès à une activité économique salariée, d'établissement en tant qu'indépendant et le droit de demeurer sur le territoire des parties contractantes ;

[...]

c)

d'accorder un droit d'entrée et de séjour, sur le territoire des parties contractantes, aux personnes sans activité économique dans le pays d'accueil ;

d)

d'accorder les mêmes conditions de vie, d'emploi et de travail que celles accordées aux nationaux. »

6

L'article 2 dudit accord, intitulé « Non-discrimination », dispose :

« Les ressortissants d'une partie contractante qui séjournent légalement sur le territoire d'une autre partie contractante ne sont pas, dans l'application et conformément aux dispositions des annexes I, II et III de cet accord, discriminés en raison de leur nationalité. »

7

L'article 4 du même accord, intitulé « Droit de séjour et d'accès à une activité économique », est libellé comme suit :

« Le droit de séjour et d'accès à une activité économique est garanti [...] conformément aux dispositions de l'annexe I. »

8

L'article 6 de l'ALCP énonce :

« Le droit de séjour sur le territoire d'une partie contractante est garanti aux personnes n'exerçant pas d'activité économique selon les dispositions de l'annexe I relatives aux non actifs. »

9

L'article 7 de cet accord, intitulé « Autres droits », prévoit :

« Les parties contractantes règlent, conformément à l'annexe I, notamment les droits mentionnés ci-dessous liés à la libre circulation des personnes :

a)

le droit à l'égalité de traitement avec les nationaux en ce qui concerne l'accès à une activité

économique et son exercice ainsi que les conditions de vie, d'emploi et de travail ;

b)

le droit à une mobilité professionnelle et géographique, qui permet aux ressortissants des parties contractantes de se déplacer librement sur le territoire de l'État d'accueil et d'exercer la profession de leur choix ;

c)

le droit de demeurer sur le territoire d'une partie contractante après la fin d'une activité économique ;

[...] »

10

Aux termes de l'article 15 dudit accord, les annexes et les protocoles de celui-ci en font partie intégrante.

11

L'article 16 du même accord, intitulé « Référence au droit communautaire », énonce :

« 1. Pour atteindre les objectifs visés par le présent accord, les parties contractantes prendront toutes les mesures nécessaires pour que les droits et obligations équivalant à ceux contenus dans les actes juridiques de la Communauté européenne auxquels il est fait référence trouvent application dans leurs relations.

2. Dans la mesure où l'application du présent accord implique des notions de droit communautaire, il sera tenu compte de la jurisprudence pertinente de la Cour de justice des Communautés européennes antérieure à la date de sa signature. La jurisprudence postérieure à la date de la signature du présent accord sera communiquée à la Suisse. En vue d'assurer le bon fonctionnement de l'accord, à la demande d'une partie contractante, le comité mixte déterminera les implications de cette jurisprudence. »

12

L'article 21 de l'ALCP, intitulé « Relation avec les accords bilatéraux en matière de double imposition », précise :

« 1. Les dispositions des accords bilatéraux entre la Suisse et les États membres de la Communauté européenne en matière de double imposition ne sont pas affectées par les dispositions du présent accord. En particulier les dispositions du présent accord ne doivent pas affecter la définition du travailleur frontalier selon les accords de double imposition.

2. Aucune disposition du présent accord ne peut être interprétée de manière à empêcher les parties contractantes d'établir une distinction, dans l'application des dispositions pertinentes de leur législation fiscale, entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans des situations comparables, en particulier en ce qui concerne leur lieu de résidence.

3. Aucune disposition du présent accord ne fait obstacle à l'adoption ou l'application par les parties contractantes d'une mesure destinée à assurer l'imposition, le paiement et le recouvrement effectif des impôts ou à éviter l'évasion fiscale conformément aux dispositions de la législation

fiscale nationale d'une partie contractante ou aux accords visant à éviter la double imposition liant la Suisse, d'une part, et un ou plusieurs États membres de la Communauté européenne, d'autre part, ou d'autres arrangements fiscaux. »

13

L'annexe I de cet accord est consacrée à la libre circulation des personnes. L'article 6 de cette annexe dispose, à son paragraphe 1 :

« Le travailleur salarié ressortissant d'une partie contractante (ci-après nommé travailleur salarié) qui occupe un emploi d'une durée égale ou supérieure à un an au service d'un employeur de l'État d'accueil reçoit un titre de séjour d'une durée de cinq ans au moins à dater de sa délivrance [...] »

14

Aux termes de l'article 7, paragraphe 1, de ladite annexe :

« Le travailleur frontalier salarié est un ressortissant d'une partie contractante qui a sa résidence sur le territoire d'une partie contractante et qui exerce une activité salariée sur le territoire de l'autre partie contractante en retournant à son domicile en principe chaque jour, ou au moins une fois par semaine. »

15

L'article 9 de la même annexe, intitulé « Égalité de traitement », prévoit, à ses paragraphes 1 et 2 :

« 1. Un travailleur salarié ressortissant d'une partie contractante ne peut, sur le territoire de l'autre partie contractante, être, en raison de sa nationalité, traité différemment des travailleurs nationaux salariés en ce qui concerne les conditions d'emploi et de travail, notamment en matière de rémunération, de licenciement et de réintégration professionnelle ou de réemploi s'il est tombé au chômage.

2. Le travailleur salarié et les membres de sa famille [...] y bénéficient des mêmes avantages fiscaux et sociaux que les travailleurs salariés nationaux et les membres de leur famille. »

16

Le chapitre III de l'annexe I de l'ALCP, qui est consacré aux indépendants, contient les articles 12 à 16 de cette annexe. L'article 12 de celle-ci, intitulé « Réglementation du séjour », dispose, à son paragraphe 1 :

« Le ressortissant d'une partie contractante désirant s'établir sur le territoire d'une autre partie contractante en vue d'exercer une activité non salariée (ci-après nommé indépendant) reçoit un titre de séjour d'une durée de cinq ans au moins à dater de sa délivrance pour autant qu'il produise la preuve aux autorités nationales compétentes qu'il est établi ou veut s'établir à cette fin. »

17

L'article 13 de ladite annexe, intitulé « Frontaliers indépendants », énonce, à son paragraphe 1 :

« Le frontalier indépendant est un ressortissant d'une partie contractante qui a sa résidence sur le territoire d'une partie contractante et qui exerce une activité non salariée sur le territoire de l'autre partie contractante en retournant à son domicile en principe chaque jour, ou au moins une fois par

semaine. »

18

L'article 15 de la même annexe, intitulé « Égalité de traitement », dispose :

« 1. L'indépendant reçoit dans le pays d'accueil, en ce qui concerne l'accès à une activité non salariée et à son exercice, un traitement non moins favorable que celui accordé à ses propres ressortissants.

2. Les dispositions de l'article 9 de la présente annexe sont applicables mutatis mutandis, aux indépendants visés dans le présent chapitre. »

La convention entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne

19

La convention entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, du 11 août 1971 (BGBl. 1972 II, p. 1022), telle que modifiée par le protocole du 27 octobre 2010 (BGBl. 2011 I, p. 1092) (ci-après la « convention entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne »), prévoit, à son article 1er :

« La présente Convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou de chacun des deux États. »

20

L'article 4, paragraphe 1, de la convention entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne dispose :

« Au sens de la présente Convention, l'expression "résident d'un État contractant" désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit État, est assujettie de manière illimitée à l'impôt dans cet État. »

21

Aux termes de l'article 13 de cette convention :

« 1. Les gains provenant de l'aliénation des biens immobiliers, tels qu'ils sont définis au paragraphe 2 de l'article 6, sont imposables dans l'État contractant où ces biens sont situés.

2. Les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un État contractant a dans l'autre État contractant, ou de biens mobiliers constitutifs d'une base fixe dont dispose un résident d'un État contractant dans l'autre État contractant pour l'exercice d'une profession libérale, y compris de tels gains provenant de l'aliénation globale de cet établissement stable (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise) ou de cette base fixe, sont imposables dans cet autre État. [...]

3. Les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux qui sont mentionnés aux paragraphes 1 et 2 ne sont imposables que dans l'État contractant dont le cédant est un résident.

[...]

5. Si un État contractant, lors du départ d'une personne physique qui est un résident de cet État,

impose les plus-values provenant d'une participation substantielle à une société qui est un résident de cet État, l'autre État, lorsqu'il impose le gain provenant de l'aliénation ultérieure de la participation conformément aux dispositions du paragraphe 3, déterminera ce gain en capital en prenant pour base, au titre des frais d'acquisition, le montant que le premier État a admis comme produit au moment du départ. »

22

L'article 27, paragraphe 1, de ladite convention énonce :

« Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des États contractants ou de leurs "Länder", cantons, districts, cercles, communes ou groupements de communes, dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2. »

Le droit allemand

23

L'Einkommensteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le revenu), dans sa version applicable au litige au principal (BGBl. 2009 I, p. 3366, ci-après l'« EStG »), prévoit, à son article 1er, paragraphe 1 :

« Les personnes physiques qui ont un domicile ou leur résidence habituelle sur le territoire national sont assujetties à l'impôt sur le revenu de manière illimitée. [...] »

24

Aux termes de l'article 17, paragraphes 1 et 2, de l'EStG :

« 1. Constitue également un revenu d'activité professionnelle la plus-value de cession de parts d'une société de capitaux, si, au cours des cinq années antérieures, le cédant a participé – directement ou indirectement – au capital social à hauteur d'au moins 1 %. [...] »

2. Est considérée comme une plus-value au sens du paragraphe 1, la différence, après déduction des frais de cession, entre le prix de vente et les frais d'acquisition. [...] »

25

Le Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (loi relative à l'imposition dans les contextes internationaux), du 8 septembre 1972 (BGBl. 1972 I, p. 1713), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après l'« AStG »), prévoit, à son article 6 :

« 1. Dans le cas d'une personne physique qui a été assujettie de manière illimitée à l'impôt pendant au moins dix ans au total en application de l'article 1er, paragraphe 1, de l'[EStG] et dont l'assujettissement illimité prend fin avec le transfert du domicile ou de la résidence habituelle, il y a lieu d'appliquer aux parts visées à l'article 17, paragraphe 1, première phrase, de l'[EStG], l'article 17 de l'[EStG] au moment où l'assujettissement illimité prend fin, y compris en l'absence de cession, si les conditions de cette disposition concernant les parts sont par ailleurs remplies à cette date.

[...]

4. Sous réserve du paragraphe 5, l'impôt sur le revenu dû en application du paragraphe 1 doit, sur demande, faire l'objet d'un report sous la forme d'un échelonnement en plusieurs versements à intervalles réguliers sur une période maximale de cinq ans dès la première échéance, moyennant la constitution d'une garantie, dans la mesure où le recouvrement immédiat entraînerait des conséquences difficilement supportables pour le contribuable. Le report doit être annulé si, pendant la période du différé, les parts sont cédées ou font l'objet d'un apport occulte dans une société au sens de l'article 17, paragraphe 1, de l'[EStG], ou si l'une des hypothèses visées à l'article 17, paragraphe 4, de l'[EStG] se réalise. [...]

5. Si le contribuable se trouvant dans la situation visée au paragraphe 1, première phrase, est ressortissant d'un État membre [...] ou d'un autre État auquel s'applique l'accord sur l'Espace économique européen, [du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, ci-après l'"accord EEE")], et s'il est soumis, après la fin de l'assujettissement illimité, à une imposition dans l'un de ces États (État d'accueil) comparable à l'assujettissement à l'impôt sur le revenu allemand, l'impôt dû en vertu du paragraphe 1 doit être reporté sans intérêts et sans constitution de garantie. Cette mesure est subordonnée à la condition que l'assistance administrative et l'assistance mutuelle en matière de recouvrement fiscal entre la République fédérale d'Allemagne et cet État soient garanties. [...]

Le report doit être annulé dans les cas suivants :

1)

si le contribuable ou son successeur en droit au sens de la troisième phrase, point 1, cède les parts ou en fait un apport occulte dans une société au sens de l'article 17, paragraphe 1, première phrase, de l'[EStG], ou si l'une des hypothèses visées à l'article 17, paragraphe 4, de l'[EStG] se réalise ;

2)

si des parts sont transmises à une personne non assujettie à l'impôt de manière illimitée, qui n'est pas soumise à une imposition comparable à l'assujettissement intégral à l'impôt sur le revenu allemand dans un État membre [...] ou dans un État partie à l'accord EEE ;

3)

si les parts font l'objet d'un prélèvement ou d'une autre opération qui, en vertu du droit national, conduit à une prise en compte de la valeur partielle ou de la valeur vénale ;

4)

si le contribuable ou son successeur au sens de la troisième phrase, point 1, n'est plus soumis à un assujettissement au sens de la première phrase du fait qu'il a transféré son domicile ou sa résidence habituelle. »

Le litige au principal et la question préjudicielle

M. Wächtler, ressortissant allemand, est, depuis le 1er février 2008, le gérant d'une société de droit suisse, dans le cadre de laquelle il exerce une activité dans le domaine du conseil informatique, et dont il détient 50 % des parts sociales.

27

Le 1er mars 2011, M. Wächtler a transféré son domicile de l'Allemagne vers la Suisse. À la suite de ce transfert, l'administration fiscale de Constance a, en application de l'article 6 de l'AStG et de l'article 17 de l'ESTG, prélevé l'impôt sur le revenu au titre de la plus-value latente afférente à sa participation dans ladite société.

28

Estimant que cette imposition générée par le seul transfert de son domicile vers la Suisse est contraire à l'ALCP, et plus particulièrement au droit d'établissement prévu par cet accord, M. Wächtler a formé un recours devant le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances du Bade-Wurtemberg, Allemagne).

29

Cette juridiction a des doutes quant à la conformité au préambule et aux articles 1er, 2, 4, 6, 7, 16 et 21 de l'ALCP ainsi qu'à l'article 9 de l'annexe I de cet accord, du régime fiscal en cause, qui prévoit l'imposition des plus-values latentes afférentes aux parts de société sans report du paiement de l'impôt dû dans le cas d'un transfert, par un ressortissant de l'État membre concerné, de son domicile vers la Suisse, alors que, dans le cas d'un transfert, par un tel ressortissant, de son domicile vers un État membre autre que la République fédérale d'Allemagne ou vers un État tiers partie à l'accord EEE, ce régime fiscal permet le report, sans intérêts et sans constitution de garantie, du paiement d'un tel impôt jusqu'à la cession effective des participations concernées pour autant, d'une part, que l'État d'accueil prête à la République fédérale d'Allemagne assistance et soutien en matière de recouvrement fiscal et, d'autre part, que le contribuable est soumis dans cet État d'accueil à une imposition comparable à l'assujettissement à l'impôt allemand sur le revenu.

30

Ladite juridiction précise que ce report, en ce qui concerne ce dernier cas de figure du transfert du domicile, a été introduit à l'article 6, paragraphe 5, de l'AStG par le législateur national au motif que, en l'absence de possibilité de report du paiement de l'impôt en cause, le régime fiscal concerné irait à l'encontre de la liberté d'établissement garantie par le droit de l'Union, un ressortissant allemand maintenant son domicile sur le territoire national n'étant, en effet, imposé qu'au moment de la réalisation de plus-values sur les parts sociales concernées. La conformité au droit de l'Union de la modification introduite à cette disposition portant sur le report du recouvrement aurait, par ailleurs, été confirmée par l'arrêt du 11 mars 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138).

31

Dans l'hypothèse où le régime fiscal en cause constituerait une restriction au droit d'établissement au sens de l'ALCP, cette même juridiction se demande si cette restriction peut être justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général liées à la préservation de la répartition de la compétence fiscale entre les parties contractantes concernées, à l'efficacité des contrôles fiscaux et à la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt aux fins de la prévention des pertes

de recettes fiscales et, dans l'affirmative, si cette restriction est propre à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi et ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre.

32

C'est dans ces conditions que le Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunal des finances du Bade-Wurtemberg) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Les dispositions de l'[ALCP], en particulier son préambule, ses articles 1er, 2, 4, 6, 7, 16 et 21 et l'article 9 de son annexe I doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à la réglementation d'un État membre prévoyant, pour éviter toute perte de matière fiscale, l'imposition (sans report) des plus-values latentes de droits sociaux, non encore réalisées, lorsqu'un ressortissant de cet État membre, d'abord assujéti de manière illimitée dans ledit État membre, transfère son domicile de celui-ci vers la Suisse, et non vers un État membre [...] ou vers un État auquel l'accord EEE est applicable ? »

Sur la question préjudicielle

33

Ainsi qu'il a été exposé au point 30 du présent arrêt, la possibilité de reporter le paiement de l'impôt relatif aux plus-values latentes afférentes à des parts de société, dans le cas du transfert, par un ressortissant allemand, de son domicile vers un État membre autre que la République fédérale d'Allemagne ou vers un État tiers partie à l'accord EEE, a été introduite par le législateur national pour rendre le régime fiscal allemand conforme au droit de l'Union relatif à la libre circulation des personnes, étant donné qu'un ressortissant allemand qui maintient son domicile sur le territoire national n'est imposé sur des plus-values afférentes à des parts de société qu'au moment de la réalisation de celles-ci.

34

Dès lors, il y a lieu de comprendre que, par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les stipulations de l'ALCP doivent être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à un régime fiscal d'un État membre qui, dans une situation où un ressortissant d'un État membre, personne physique, exerçant une activité économique sur le territoire de la Confédération suisse, transfère son domicile de l'État membre dont le régime fiscal est en cause vers la Suisse, prévoit le recouvrement, au moment de ce transfert, de l'impôt dû sur les plus-values latentes afférentes à des parts sociales détenues par ce ressortissant, alors que, en cas de maintien du domicile dans le même État membre, le recouvrement de l'impôt n'a lieu qu'au moment où des plus-values sont réalisées, à savoir lors de la cession des parts sociales concernées.

35

À titre liminaire, l'ALCP étant un traité international, il doit être interprété, conformément à l'article 31 de la convention de Vienne sur le droit des traités, du 23 mai 1969 (Recueil des traités des Nations unies, vol. 1155, p. 331), de bonne foi, suivant le sens ordinaire à attribuer à ses termes dans leur contexte, et à la lumière de son objet et de son but (arrêts du 2 mars 1999, Eddline El-Yassini, C?416/96, EU:C:1999:107, point 47, et du 24 novembre 2016, SECIL, C?464/14, EU:C:2016:896, point 94 ainsi que jurisprudence citée). En outre, il résulte de cette disposition qu'un terme sera entendu dans un sens particulier s'il est établi que telle était l'intention des parties (voir, en ce sens, arrêt du 27 février 2018, Western Sahara Campaign UK, C?266/16, EU:C:2018:118, point 70).

36

Dans ce contexte, il importe de préciser, en premier lieu, que l'ALCP se situe dans le cadre plus général des relations entre l'Union européenne et la Confédération suisse. Si cette dernière ne participe pas à l'Espace économique européen et au marché intérieur de l'Union, elle est toutefois liée à celle-ci par de multiples accords couvrant de vastes domaines et prévoyant des droits et des obligations spécifiques, analogues, à certains égards, à ceux prévus par le traité. L'objet général de ces accords, y compris de l'ALCP, est de resserrer les liens économiques entre l'Union et la Confédération suisse (arrêt du 6 octobre 2011, Graf et Engel, C?506/10, EU:C:2011:643, point 33).

37

Toutefois, la Confédération suisse n'ayant pas adhéré au marché intérieur de l'Union, l'interprétation donnée des dispositions du droit de l'Union relatives à ce marché ne peut être automatiquement transposée à l'interprétation de l'ALCP, sauf dispositions expresses à cet effet prévues par cet accord lui-même (arrêt du 15 mars 2018, Picart, C?355/16, EU:C:2018:184, point 29).

38

S'agissant, en second lieu, de l'objectif de l'ALCP et de l'interprétation de ses termes, il résulte du préambule, de l'article 1er et de l'article 16, paragraphe 2, de cet accord que celui-ci vise à réaliser, en faveur des ressortissants, personnes physiques, de l'Union et de la Confédération suisse, la libre circulation des personnes sur le territoire de ces parties en s'appuyant sur les dispositions en application dans l'Union, dont les notions doivent être interprétées en tenant compte de la jurisprudence pertinente de la Cour antérieure à la date de la signature dudit accord.

39

Quant à la jurisprudence postérieure à cette date, il convient de relever que l'article 16, paragraphe 2, de l'ALCP prévoit, d'une part, que cette jurisprudence doit être communiquée à la Confédération suisse et, d'autre part, que, en vue d'assurer le bon fonctionnement de cet accord, à la demande d'une partie contractante, le comité mixte prévu à l'article 14 dudit accord détermine les implications d'une telle jurisprudence. Cela étant, même en l'absence de décision de ce comité, il y a lieu, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général aux points 71 et 72 de ses conclusions, de prendre également en considération ladite jurisprudence pour autant que celle-ci ne fait que préciser ou confirmer les principes dégagés dans la jurisprudence existante à la date de la signature de l'ALCP relative aux notions de droit de l'Union, dont cet accord s'inspire.

40

C'est à la lumière de ces considérations qu'il convient d'examiner le champ d'application et les

stipulations de l'ALCP.

41

Aux termes du préambule ainsi que de l'article 1er, sous a) et c), de l'ALCP, relèvent du champ d'application de cet accord aussi bien les personnes physiques exerçant une activité économique que celles n'exerçant pas une telle activité.

42

Il ressort du dossier dont dispose la Cour que M. Wächtler exerce une activité économique, en l'occurrence celle de conseiller informatique dans le cadre d'une société établie en Suisse dont il est le gérant.

43

S'agissant, plus particulièrement, d'une telle personne, il découle du libellé de l'article 1er, sous a), dudit accord que ce dernier vise à octroyer un droit d'entrée, de séjour, d'accès à une activité économique salariée, d'établissement en tant qu'indépendant et le droit de demeurer sur le territoire des parties contractantes. À cette fin, l'article 4 de ce même accord prévoit que le droit de séjour et d'accès à une activité économique est garanti conformément aux dispositions de l'annexe I de celui-ci.

44

En ce qui concerne le statut sous lequel l'activité économique en cause est exercée, il résulte d'une comparaison entre les articles 6 et 7 de l'annexe I de l'ALCP et les articles 12 et 13 de cette annexe que la distinction opérée entre le travailleur salarié et l'indépendant est liée à la question de savoir si l'activité économique en question doit être considérée comme étant une « activité salariée » ou une « activité non salariée ».

45

Dans ce contexte, il y a lieu de rappeler que la notion de « travailleur salarié » est une notion du droit de l'Union (arrêt du 19 mars 1964, Unger, 75/63, EU:C:1964:19, p. 363) qui existait déjà à la date de la signature de cet accord. La caractéristique essentielle de la relation de travail salarié est la circonstance qu'une personne accomplit, pendant un certain temps, en faveur d'une autre et sous la direction de celle-ci, des prestations en contrepartie desquelles elle perçoit une rémunération. À l'inverse, doit être qualifiée d'« activité non salariée » une activité exercée sans lien de subordination (voir, par analogie, arrêts du 27 juin 1996, Asscher, C?107/94, EU:C:1996:251, points 25 et 26, ainsi que du 20 novembre 2001, Jany e.a., C?268/99, EU:C:2001:616, point 34).

46

M. Wächtler exerçant ses activités de conseiller informatique dans le cadre d'une société dont il est le gérant et dont il détient 50 % des parts sociales, le lien de subordination qui caractérise une activité salariée fait, en l'espèce, défaut, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé aux points 38 et 39 de ses conclusions. Il s'ensuit que M. Wächtler exerce une activité économique non salariée en tant qu'indépendant, au sens de l'ALCP.

47

S'agissant du champ d'application *ratione personae* de la notion d'« indépendant », au sens de l'ALCP, la Cour a déjà précisé que ce champ est défini aux articles 12 et 13 de l'annexe I de cet

accord (arrêt du 15 mars 2018, Picart, C?355/16, EU:C:2018:184, point 18).

48

Il ressort de l'article 12, paragraphe 1, de cette annexe que cette disposition est applicable au ressortissant, personne physique, d'une partie contractante qui s'établit sur le territoire d'une autre partie contractante et exerce une activité non salariée sur le territoire de cette autre partie (voir, en ce sens, arrêt du 15 mars 2018, Picart, C?355/16, EU:C:2018:184, points 22 et 23).

49

Or, M. Wächtler se trouve dans la situation d'un ressortissant d'une partie contractante de l'ALCP, à savoir la République fédérale d'Allemagne, qui s'est établi sur le territoire d'une autre partie contractante, à savoir la Confédération suisse, pour y exercer, dans le cadre d'une société, son activité non salariée. Cette situation relève, partant, du champ d'application de l'article 12 de l'annexe I de l'ALCP.

50

La circonstance que M. Wächtler détient 50 % des parts sociales de la société dans le cadre de laquelle il exerce l'activité non salariée en question ne saurait remettre en cause cette constatation. En effet, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé, en substance, aux points 43 à 56 de ses conclusions, le droit d'établissement en tant qu'indépendant, au sens de l'ALCP, comprend, à l'exception de la prestation de services, toute activité économique ou lucrative d'une personne physique ne relevant pas de la notion de « salarié ». En outre, l'exercice effectif de ce droit présuppose la faculté de choisir la forme juridique appropriée à cette fin.

51

En ce qui concerne la possibilité pour un ressortissant d'une partie contractante de faire valoir les droits tirés de l'ALCP à l'égard de son État d'origine, il convient de relever que, selon une jurisprudence de la Cour qui existait déjà à la date de la signature de cet accord, le droit d'établissement, au sens du droit de l'Union, vise non seulement à assurer le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil, mais également à faire obstacle aux restrictions émanant de l'État membre d'origine du ressortissant concerné (voir, en ce sens, arrêt du 27 septembre 1988, *Daily Mail and General Trust*, 81/87, EU:C:1988:456, point 16).

52

Ainsi, dans certaines circonstances et en fonction des dispositions applicables, un ressortissant d'une partie contractante de l'ALCP peut invoquer les droits tirés de cet accord non seulement à l'égard de l'État vers lequel il exerce son droit à la libre circulation, mais également à l'égard de son État d'origine (arrêt du 15 mars 2018, Picart, C?355/16, EU:C:2018:184, point 16 et jurisprudence citée).

53

En effet, la liberté de circulation des personnes garantie par l'ALCP serait entravée si un ressortissant d'une partie contractante subissait un désavantage dans son État d'origine pour la seule raison d'avoir exercé son droit à la libre circulation (arrêt du 15 décembre 2011, *Bergström*, C?257/10, EU:C:2011:839, point 28).

54

Il s'ensuit que le principe d'égalité de traitement, prévu à l'article 15, paragraphe 2, de l'annexe I de l'ALCP, lu en combinaison avec l'article 9 de cette annexe, peut être invoqué par un travailleur indépendant relevant du champ d'application de cet accord également à l'égard de son État d'origine.

55

Le principe d'égalité de traitement constituant une notion du droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêts du 19 octobre 1977, Ruckdeschel e.a., 117/76 et 16/77, EU:C:1977:160, point 7, ainsi que du 6 octobre 2011, Graf et Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, point 26 et jurisprudence citée) qui existait à la date de la signature de l'ALCP, il y a lieu, ainsi qu'il résulte des points 38 et 39 du présent arrêt, de tenir compte des principes dégagés par la jurisprudence de la Cour relative à l'égalité de traitement afin de déterminer l'existence d'une éventuelle inégalité de traitement prohibée par l'ALCP (voir, en ce sens, arrêts du 6 octobre 2011, Graf et Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, point 26, ainsi que du 21 septembre 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, point 47).

56

En l'occurrence, il convient de constater qu'un ressortissant allemand qui, comme M. Wächtler, a exercé son droit d'établissement en tant qu'indépendant au titre de l'ALCP subit un désavantage fiscal par rapport à d'autres ressortissants allemands qui, comme lui, exercent une activité indépendante dans le cadre d'une société dont ils détiennent des parts sociales, mais qui, à la différence de lui, maintiennent leur domicile en Allemagne. En effet, ces derniers ne doivent payer l'impôt sur les plus-values afférentes aux parts sociales concernées que lorsque ces plus-values sont réalisées, à savoir lors de la cession de ces parts sociales, alors qu'un ressortissant tel que M. Wächtler est tenu de payer l'impôt en cause, au moment du transfert de son domicile vers la Suisse, sur les plus-values latentes afférentes à de telles parts sociales, sans pouvoir bénéficier d'un report de paiement jusqu'à la cession desdites parts.

57

Cette différence de traitement, qui constitue un désavantage de trésorerie pour un ressortissant allemand tel que M. Wächtler, est de nature à le dissuader de faire effectivement usage de son droit d'établissement tiré de l'ALCP. Il s'ensuit que le régime fiscal en cause au principal est susceptible d'entraver le droit d'établissement en tant qu'indépendant garanti par cet accord.

58

Il y a toutefois lieu de relever que l'article 21, paragraphe 2, de l'ALCP permet l'application d'un traitement différencié, en matière fiscale, aux contribuables qui ne se trouvent pas dans une situation comparable, en particulier en ce qui concerne leur lieu de résidence (arrêt du 21 septembre 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, point 45).

59

À cet égard, il convient d'indiquer que, aux termes de l'article 6 de l'AStG, la République fédérale d'Allemagne a décidé d'exercer sa compétence fiscale à l'égard des plus-values, afférentes à des parts sociales détenues par un ressortissant allemand, qui sont nées durant la période d'assujettissement illimité de ce ressortissant, en tant que résident fiscal en Allemagne, à l'impôt allemand et ce, quel que soit le territoire sur lequel lesdites plus-values sont nées.

60

Au regard de l'objectif de cette législation, qui est d'imposer les plus-values de parts sociales qui sont nées dans le cadre de la compétence fiscale de la République fédérale d'Allemagne, la situation d'un ressortissant d'un État membre qui transfère son domicile de l'Allemagne vers la Suisse est comparable à celle d'un ressortissant d'un État membre qui maintient son domicile en Allemagne. En effet, dans les deux cas, le pouvoir d'imposer ces plus-values revient à la République fédérale d'Allemagne, ce pouvoir étant lié, en vertu de sa législation nationale, à la résidence fiscale du ressortissant concerné sur son territoire durant la période où lesdites plus-values sont nées, quel que soit le lieu où elles sont apparues.

61

Se pose alors la question de savoir si la différence de traitement mentionnée aux points 56 et 57 du présent arrêt peut être justifiée par les raisons impérieuses d'intérêt général évoquées par la juridiction de renvoi et exposées au point 31 du présent arrêt, à savoir la préservation de la répartition de la compétence fiscale entre les parties à l'ALCP concernées, l'efficacité des contrôles fiscaux et la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt afin de prévenir des pertes de recettes fiscales.

62

À cet égard, l'article 21, paragraphe 3, de l'ALCP prévoit qu'aucune disposition de cet accord ne fait obstacle à l'adoption, par les parties contractantes, d'une mesure destinée à assurer l'imposition, le paiement et le recouvrement effectif des impôts ou à éviter l'évasion fiscale, conformément aux dispositions de la législation fiscale nationale d'une partie contractante ou aux accords visant à éviter la double imposition liant la Confédération suisse, d'une part, et un ou plusieurs États membres, d'autre part, ou d'autres arrangements fiscaux.

63

Toutefois, de telles mesures, lesquelles correspondent, en vertu de la jurisprudence de la Cour dans le cadre de la libre circulation des personnes à l'intérieur de l'Union, à des raisons impérieuses d'intérêt général (voir, entre autres, arrêts du 15 mai 1997, Futura Participations et Singer, C-250/95, EU:C:1997:239, point 31 et jurisprudence citée ; du 3 octobre 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, point 36, ainsi que du 11 décembre 2014, Commission/Espagne, C-678/11, EU:C:2014:2434, points 45 et 46), doivent, en tout état de cause, respecter le principe de proportionnalité, à savoir qu'elles doivent être propres à réaliser ces objectifs et qu'elles ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour les atteindre.

64

En l'occurrence, il y a lieu de préciser que, si la détermination du montant de l'impôt en cause au moment du transfert du domicile vers la Suisse est une mesure apte à assurer la réalisation de l'objectif relatif à la préservation de la répartition de la compétence fiscale entre cet État et la République fédérale d'Allemagne, cet objectif ne saurait, en revanche, justifier l'impossibilité de reporter le paiement de cet impôt. En effet, un tel report n'implique pas que la République fédérale d'Allemagne renonce, au profit de la Confédération suisse, à sa compétence fiscale sur les plus-values nées durant la période d'assujettissement illimité du détenteur des parts sociales concernées à l'impôt allemand.

65

S'agissant de l'objectif relatif à l'efficacité des contrôles fiscaux, la convention entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne prévoit la possibilité d'échange de renseignements en matière fiscale entre ses parties contractantes, de sorte que la République fédérale d'Allemagne pourrait obtenir des autorités suisses compétentes les informations nécessaires concernant la cession, par le ressortissant concerné qui a préalablement transféré son domicile en Suisse, des parts sociales auxquelles sont inhérentes les plus-values latentes en cause. Par voie de conséquence, l'absence de possibilité de report du paiement de l'impôt en cause au principal est une mesure qui, en tout état de cause, va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ledit objectif.

66

Quant à l'objectif tiré de la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt afin de prévenir des pertes de recettes fiscales, il convient de constater que le recouvrement immédiat de l'imposition en cause au moment du transfert du domicile du contribuable peut, en principe, être justifié par la nécessité d'assurer le recouvrement efficace des dettes fiscales. Toutefois, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé aux points 103 à 105 de ses conclusions, cette mesure va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif et doit ainsi être considérée comme disproportionnée. En effet, dans un cas où il existe un risque de non-recouvrement de l'impôt dû, notamment en raison de l'absence de mécanisme d'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales, le report du recouvrement de cet impôt peut être subordonné à l'exigence de la constitution d'une garantie (voir, par analogie, arrêts du 29 novembre 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, points 73 et 74, ainsi que du 23 janvier 2014, *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, points 65 à 67).

67

Dans ces conditions, il convient de conclure que le régime fiscal en cause au principal constitue une restriction non justifiée au droit d'établissement prévu par l'ALCP.

68

Cette conclusion n'est pas remise en cause par le fait que, dans le cas où le recouvrement immédiat de l'impôt dû entraînerait des conséquences difficilement supportables pour le contribuable, ce régime fiscal prévoit la possibilité d'un paiement échelonné de cet impôt. En effet, outre le fait que cette mesure d'échelonnement n'est possible que dans ce cas spécifique, elle n'est pas de nature à effacer, dans un tel cas, le désavantage de trésorerie que constitue l'obligation pour le contribuable de payer, au moment du transfert de son domicile vers la Suisse, une partie de l'impôt dû sur les plus-values latentes afférentes aux parts sociales concernées. En outre, elle demeure plus onéreuse, pour le contribuable, qu'une mesure consistant à prévoir le report, jusqu'à la cession de ces parts sociales, du paiement de l'impôt dû.

69

Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée que les stipulations de l'ALCP doivent être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à un régime fiscal d'un État membre qui, dans une situation où un ressortissant d'un État membre, personne physique, exerçant une activité économique sur le territoire de la Confédération suisse, transfère son domicile de l'État membre dont le régime fiscal est en cause vers la Suisse, prévoit le recouvrement, au moment de ce transfert, de l'impôt dû sur les plus-values latentes afférentes à

des parts sociales détenues par ce ressortissant, alors que, en cas de maintien du domicile dans le même État membre, le recouvrement de l'impôt n'a lieu qu'au moment où des plus-values sont réalisées, à savoir lors de la cession des parts sociales concernées.

Sur les dépens

70

La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (grande chambre) dit pour droit :

Les stipulations de l'accord entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, sur la libre circulation des personnes, signé à Luxembourg le 21 juin 1999, doivent être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à un régime fiscal d'un État membre qui, dans une situation où un ressortissant d'un État membre, personne physique, exerçant une activité économique sur le territoire de la Confédération suisse, transfère son domicile de l'État membre dont le régime fiscal est en cause vers la Suisse, prévoit le recouvrement, au moment de ce transfert, de l'impôt dû sur les plus-values latentes afférentes à des parts sociales détenues par ce ressortissant, alors que, en cas de maintien du domicile dans le même État membre, le recouvrement de l'impôt n'a lieu qu'au moment où des plus-values sont réalisées, à savoir lors de la cession des parts sociales concernées.

Signatures

(*1) Langue de procédure : l'allemand.