

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Marea Cameră)

26 februarie 2019(*)

„Trimitere preliminară – Acord între Comunitatea Europeană și Confederația Elvețiană privind libera circulație a persoanelor – Transferul domiciliului unei persoane fizice dintr-un stat membru în Elveția – Impozitarea plusvalorilor latente aferente plăților sociale deținute într-o societate – Impozitare directă – Libera circulație a lucrătorilor care desfășoară o activitate independentă – Egalitate de tratament”

În cauza C-581/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunalul Fiscal din Baden-Württemberg, Germania), prin decizia din 14 iunie 2017, primită de Curte la 4 octombrie 2017, în procedura

Martin Wächtler

împotriva

Finanzamt Konstanz,

CURTEA (Marea Cameră),

compusă din domnul K. Lenaerts, președinte, doamna R. Silva de Lapuerta, vicepreședintă, domnul J.-C. Bonichot, doamna A. Prechal, domnul M. Vilaras, doamna K. Jürimäe și domnul C. Lycourgos, președinți de cameră, și domnii A. Rosas, M. Ilešič, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby și C. G. Fernlund (raportor), judecători

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 2 iulie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru domnul Wächtler, de R. Bock, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de R. Kanitz, în calitate de agenți;
- pentru guvernul spaniol, de S. Jiménez García și de V. Ester Casas, în calitate de agenți;
- pentru guvernul austriac, de C. Pesendorfer, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de M. Wasmeier, de B.-R. Killmann, de M. Šimerdová și de N. Gossement, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 27 septembrie 2018,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea Acordului între Comunitatea European? ?i statele membre ale acesteia, pe de o parte, ?i Confedera?ia Elve?ian?, pe de alt? parte, privind libera circula?ie a persoanelor, semnat la Luxemburg la 21 iunie 1999 (JO 2002, L 114, p. 6, Edi?ie special?, 11/vol. 74, p. 97, denumit în continuare „ALCP”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între domnul Martin Wächtler, pe de o parte, ?i Finanzamt Konstanz (Administra?ia Fiscal? din Konstanz, Germania), pe de alt? parte, în leg?tur? cu decizia acestei administra?ii de a impozita, cu ocazia transferului domiciliului domnului Wächtler din Germania în Elve?ia, plusvaloarea latent? aferent? p?r?ilor sociale de?inute de acesta într-o societate cu sediul în Elve?ia în care are ?i calitatea de administrator.

Cadrul juridic

ALCP

3 Comunitatea European? ?i statele membre ale acesteia, pe de o parte, ?i Confedera?ia Elve?ian?, pe de alt? parte, au semnat, la 21 iunie 1999, ?apte acorduri, printre care se num?r? ALCP. Prin Decizia 2002/309/CE, Euratom a Consiliului ?i a Comisiei privind Acordul de cooperare ?tiin?ific? ?i tehnologic? din 4 aprilie 2002 privind încheierea a ?apte acorduri cu Confedera?ia Elve?ian? (JO 2002, L 114, p. 1, rectificare în JO 2015, L 210, p. 38), aceste ?apte acorduri au fost aprobate în numele Comunit??ii Europene ?i au intrat în vigoare la 1 iunie 2002.

4 Potrivit preambulului ALCP, p?r?ile contractante sunt „hot?râ[te] s? realizeze libera circula?ie a persoanelor între [ele] pe baza normelor care se aplic? în Comunitatea European?”.

5 Articolul 1 din acest acord prevede:

„Obiectivul prezentului acord, în beneficiul resortisan?ilor statelor membre ale Comunit??ii Europene ?i ai Elve?iei, este:

(a) acordarea dreptului de intrare, de ?edere, de acces la o activitate economic? salariat?, de stabilire ca lucr?tor care desf??oar? o activitate independent? ?i a dreptului de a r?mâne pe teritoriul p?r?ilor contractante:

[...]

(c) acordarea dreptului de intrare ?i de ?edere pe teritoriul p?r?ilor contractante persoanelor care nu desf??oar? o activitate economic? în ?ara gazd?;

(d) acordarea unor condi?ii de via??, de angajare ?i munc? identice cu cele acordate resortisan?ilor proprii.”

6 Articolul 2 din acordul men?ionat, intitulat „Nediscriminarea”, prevede:

„Resortisan?ii unei p?r?i contractante cu re?edin?a legal? pe teritoriul unei alte p?r?i contractante nu fac obiectul niciunei discrimin?ri pe motive de cet??enie, în aplicarea dispozi?iilor anexelor I, II ?i III la prezentul acord ?i în conformitate cu acestea.”

7 Articolul 4 din același acord, intitulat „Dreptul de ședere și de acces la o activitate economică”, are următorul cuprins:

„Dreptul de ședere și de acces la o activitate economică este garantat [...] în conformitate cu dispozițiile anexei I.”

8 Articolul 6 din ALCP prevede:

„Dreptul de ședere pe teritoriul unei părți contractante este garantat persoanelor care nu desfășoară o activitate economică în conformitate cu dispozițiile anexei I cu privire la persoanele care nu sunt active profesional.”

9 Articolul 7 din acest acord, intitulat „Alte drepturi”, prevede:

„Părțile contractante adoptă dispoziții, în conformitate cu anexa I, cu privire la următoarele drepturi în legătură cu libera circulație a persoanelor:

(a) dreptul la tratament egal cu resortisanții proprii în ceea ce privește accesul la o activitate economică și desfășurarea acesteia, precum și în ceea ce privește condițiile de viață, de angajare și de muncă;

(b) dreptul la mobilitate profesională și geografică care permite resortisanților părților contractante să circule liber pe teritoriul statului gazd și să exercite profesia aleasă;

(c) dreptul de a rămâne pe teritoriul unei părți contractante după încheierea activității economice;

[...]”

10 Potrivit articolului 15 din acordul menționat, anexele și protocoalele la acord fac parte integrantă din acesta.

11 Articolul 16 din același acord, intitulat „Trimitere la legislația comunitară”, prevede:

„(1) În vederea atingerii obiectivelor stabilite prin prezentul acord, părțile contractante iau toate măsurile necesare pentru a se asigura că în relațiile dintre ele sunt aplicate drepturi și obligații echivalente cu cele conținute în actele juridice ale Comunității Europene la care se face trimitere.

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

12 Articolul 21 din ALCP, intitulat „Relația cu acordurile bilaterale privind dubla impozitare”, precizează:

„(1) Dispozițiile acordurilor bilaterale dintre Elveția și statele membre ale Comunității Europene privind dubla impozitare nu sunt afectate de dispozițiile prezentului acord. În special, dispozițiile prezentului acord nu afectează definiția «lucrătorilor frontalieri» din acordurile privind dubla impozitare.

(2) Nicio dispoziție din prezentul acord nu poate fi interpretată în sensul de a împiedica părțile contractante să facă o distincție, în aplicarea dispozițiilor relevante ale legislației lor fiscale, între

contribuabilii care nu se află în situații comparabile, în special în ceea ce privește domiciliul ori sediul acestora.

(3) Nicio dispoziție din prezentul acord nu împiedică părțile contractante să adopte sau să aplice măsuri pentru a asigura impozitarea, plata și recuperarea efectivă a impozitelor sau pentru a împiedica evaziunea fiscală în conformitate cu legislația fiscală națională sau cu acordurile de evitare a dublei impozitări între Elveția, pe de o parte, și unul sau mai multe state membre ale Comunității Europene, pe de altă parte, sau orice alte acorduri fiscale.”

13 Anexa I la acest acord este consacrată liberei circulații a persoanelor. Articolul 6 din anexa menționată prevede la alineatul (1):

„Un lucrător salariat care este resortisant al unei părți contractante (denumit în continuare «lucrător salariat») și care este angajat pe o perioadă de un an sau mai mult de un angajator din statul gazd primește un permis de ședere valabil pe o perioadă de cel puțin cinci ani de la data emiterii. [...]”

14 Potrivit articolului 7 alineatul (1) din anexa menționată:

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

15 Articolul 9 din aceeași anexă, intitulat „Egalitate de tratament”, prevede, la alineatele (1) și (2):

„(1) Lucrătorul salariat care este resortisant al unei părți contractante nu poate fi tratat, din motive de cetățenie, pe teritoriul celeilalte părți contractante, în mod diferit față de lucrătorii salariați naționali în ceea ce privește condițiile de angajare și de muncă, în special referitor la remunerație, concediere, reintegrare profesională sau reangajare, în cazul în care devine șomer.

(2) Lucrătorul salariat și membrii familiei sale [...] beneficiază de aceleași avantaje fiscale și sociale ca și lucrătorii salariați naționali și membrii familiilor acestora.”

16 Capitolul III din anexa I la ALCP, consacrat lucrătorilor care desfășoară o activitate independentă, cuprinde articolele 12-16 din anexa menționată. Articolul 12 din aceasta, intitulat „Reglementarea șederii”, prevede, la alineatul (1), următoarele:

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

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

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

18 Articolul 15 din aceeași anexă, intitulat „Tratamentul egal”, prevede:

„(1) În ceea ce privește accesul la o activitate independentă și la desfășurarea acesteia, lucrătorului care desfășoară o activitate independentă nu i se acordă un tratament mai puțin favorabil decât cel acordat de țara gazdă resortisanților săi.

(2) Dispozițiile articolului 9 din prezenta anexă se aplică *mutatis mutandis* lucrătorilor care desfășoară o activitate independentă menționată de prezentul capitol.”

Convenția încheiată între Confederația Elvețiană și Republica Federală Germania

19 Convenția dintre Confederația Elvețiană și Republica Federală Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe avere din 11 august 1971 (BGBl. 1972 II, p. 1022), astfel cum a fost modificată prin Protocolul din 27 octombrie 2010 (BGBl. 2011 I, p. 1092) (denumită în continuare „Convenția dintre Confederația Elvețiană și Republica Federală Germania”) prevede la articolul 1:

„Prezenta convenție se aplică persoanelor care sunt rezidente ale unui stat contractant sau ale ambelor state.”

20 Articolul 4 alineatul (1) din Convenția dintre Confederația Elvețiană și Republica Federală Germania prevede:

„În sensul prezentei convenții, expresia «rezident al unui stat contractant» desemnează orice persoană care, în temeiul legislației respectivului stat, este supus integral la plata impozitului în acest stat.

21 Potrivit articolului 13 din această convenție menționată:

„(1) Câștigurile obținute din înstrăinarea bunurilor imobile, astfel cum sunt definite la articolul 6 alineatul (2), se impozitează în statul contractant în care sunt situate aceste bunuri.

(2) Câștigurile obținute din înstrăinarea unor bunuri mobile care fac parte din activele unui sediu permanent pe care o întreprindere dintr-un stat contractant îl are în celălalt stat contractant sau a unor bunuri mobile care constituie o bază fixă de care dispune un rezident dintr-un stat contractant în celălalt stat contractant pentru exercitarea unei profesii liberale, inclusiv astfel de câștiguri obținute din înstrăinarea acestui sediu permanent (singur sau împreună cu ansamblul întreprinderii) sau a acelei baze fixe se impozitează în acest din urmă stat. [...]

(3) Câștigurile obținute din înstrăinarea oricărui alte bunuri decât cele menționate la alineatele (1) și (2) nu se impozitează decât în statul contractant în care este rezident cedentul.

[...]

(5) În cazul în care, la plecarea unei persoane fizice rezidente a unui stat contractant, acesta impozitează plusvalorile obținute dintr-o participație substanțială la o societate rezidentă în acest stat, celălalt stat, atunci când impozitează câștigul obținut din înstrăinarea ulterioară a participației potrivit alineatului (3), va determina acest câștig de capital luând ca bază de calcul, ca preț de achiziție, suma pe care primul stat a admis-o ca produsă la momentul plecării.”

22 Articolul 27 alineatul (1) din convenția menționată prevede:

„Autoritățile competente ale statelor contractante schimbă informațiile care pot fi pertinente

pentru aplicarea dispozițiilor prezentei convenții sau pentru punerea în aplicare ori asigurarea respectării legislației interne privind impozitele, indiferent de tipul sau denumirea dat acestora în statele contractante sau în landurile, cantoanele, districtele, departamentele, comunele sau grupurile de comune din aceste state, în măsura în care regimul de impozitare pe care îl prevede nu este contrar prezentei convenții. Articolele 1 și 2 nu împiedică acest schimb de informații.”

Dreptul german

23 Einkommensteuergesetz (Legea privind impozitul pe venit), în versiunea aplicabilă în litigiul principal (BGBl. 2009 I, p. 3366, denumită în continuare „EStG”), prevede la articolul 1 alineatul (1):

„Persoanele fizice care au domiciliul sau reședința obișnuită pe teritoriul național sunt supuse integral impozitului pe venit. [...]”

24 Potrivit articolului 17 alineatele (1) și (2) din EStG:

„(1) Printre veniturile din exercitarea unei activități profesionale se numără și plusvaloarea obținută din transferul de părți sociale deținute la o societate de capitaluri, dacă vânzătorul a deținut în ultimii cinci ani, direct sau indirect, o participație de cel puțin 1 %. [...]”

(2) Constituie o plusvaloare în sensul alineatului (1) diferența, după deducerea cheltuielilor cu cesiunea, dintre prețul de vânzare și prețul de achiziție. [...]”

25 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Legea fiscală privind relațiile cu străinătatea) din 8 septembrie 1972 (BGBl. 1972 I, p. 1713), în versiunea aplicabilă în litigiul principal (denumită în continuare „AStG”), prevede la articolul 6:

„(1) În cazul unei persoane fizice care a fost supusă integral impozitării timp de cel puțin zece ani potrivit articolului 1 alineatul (1) din [EStG] și a cărei supunere integrală la plata impozitului ia sfârșit prin transferul domiciliului sau al reședinței obișnuite, părților sociale prevăzute la articolul 17 alineatul (1) prima teză din [EStG] trebuie să li se aplice dispozițiile articolului 17 din [EStG] la momentul la care încetează supunerea integrală la plata impozitului, inclusiv în cazul în care nu a avut loc o înstrăinare, dacă la acest moment sunt îndeplinite și condițiile prevăzute de prezentul articol în privința părților sociale.

[...]

(4) Sub rezerva alineatului (5), impozitul pe venit datorat potrivit alineatului (1) face, la cerere, obiectul unei amânări sub forma unei elonări în tranșe regulate pe o perioadă de maximum 5 ani de la prima scadență, cu condiția constituirii unei garanții, în cazul în care recuperarea imediată ar provoca greutăți considerabile pentru contribuabil. Amânarea plății se anulează dacă, pe perioada amânării, părțile sociale sunt înstrăinate sau fac obiectul unui aport secret într-o societate în sensul articolului 17 alineatul (1) din [EStG] sau în cazul în care se realizează una dintre ipotezele prevăzute la articolul 17 alineatul (4) din [EStG]. [...]

(5) Dacă contribuabilul aflat în situația prevăzută la alineatul (1) prima teză este resortisant al unui stat membru [...] sau al altui stat parte la Acordul privind Spațiul Economic European [din 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3, denumit în continuare „Acordul privind SEE”)] și dacă, după încetarea supunerii integrale la plata impozitului, acesta este supus în unul dintre aceste state (statul gazd) unui impozit comparabil cu supunerea integrală la plata impozitului pe venit german, scadența impozitului datorat potrivit alineatului (1) se amână fără a se calcula dobânzi și fără constituirea unei garanții. Amânarea este supusă condiției ca asistența administrativă și asistența reciprocă în materia recuperării creanțelor fiscale între autoritățile din Republica

Federal? Germania ?i statul respectiv s? fie asigurate. [...]

Amânarea se anuleaz? atunci când:

- 1) contribuabilul sau succesorul s?u în drepturi în sensul celei de a treia teze punctul 1 înstr?ineaz? p?r?ile sociale sau le constituie în secret ca aport într?o societate în sensul articolului 17 alineatul (1) prima tez? din [EStG] sau dac? se realizeaz? una dintre ipotezele prev?zute la articolul 17 alineatul (4) din [EStG];
- 2) p?r?ile sunt transmise unei persoane care nu este supus? integral la plata impozitului ?i care nu este supus? într?un stat membru [...] sau într?un stat semntar al Acordului privind SEE unei obliga?ii fiscale comparabile supunerii integrale la plata impozitului german pe venit;
- 3) p?r?ile fac obiectul unei prelev?ri sau al unei alte opera?iuni care, potrivit dreptului na?ional, conduce la o luare în considerare a valorii par?iale sau a valorii de pia??;
- 4) contribuabilul sau succesorul s?u în drepturi în sensul celei de a treia teze punctul 1 nu mai este supus impozit?rii potrivit primei teze ca urmare a transferului domiciliului sau al re?edin?ei obi?nuite.”

Litigiul principal ?i întrebarea preliminar?

26 Domnul Wächtler, resortisant german, este, începând cu 1 februarie 2008, administratorul unei societ??i de drept elve?ian în cadrul c?reia desf??oar? o activitate în domeniul consultan?ei informatice ?i ale c?rei p?r?i sociale le de?ine în propor?ie de 50 %.

27 La 1 martie 2011, domnul Wächtler ?i?a transferat domiciliul din Germania în Elve?ia. Ca urmare a acestui transfer, administra?ia fiscal? din Konstanz a prelevat, în temeiul articolul 6 din AStG ?i al articolului 17 din EStG, impozitul pe venit pentru plusvaloarea latent? aferent? participa?iei sale în cadrul societ??ii respective.

28 Considerând c? aceast? impozitare generat? de simplul transfer de domiciliu în Elve?ia este contrar? ALCP ?i în special dreptului de stabilire prev?zut de acest acord, domnul Wächtler a introdus o ac?iune la Finanzgericht Baden?Württemberg (Tribunalul Fiscal din Baden?Württemberg, Germania).

29 Aceast? instan?? are îndoieli cu privire la conformitatea cu preambulul ?i cu articolele 1, 2, 4, 6, 7, 16 ?i 21 din ALCP, precum ?i cu articolul 9 din anexa I la acest acord a regimului fiscal în cauz?, care prevede impozitarea plusvalorilor latente aferente p?r?ilor sociale de?inute într?o societate f?r? amânarea pl??ii impozitului datorat în cazul transferului, de c?tre un resortisant al statului membru în cauz?, al domiciliului s?u în Elve?ia, în condi?iile în care, în cazul transferului realizat de un astfel de resortisant al domiciliului s?u în alt stat membru decât Republica Federal? Germania sau într?un stat ter? parte la Acordul privind SEE, acest regim fiscal permite amânarea, f?r? dobânzi ?i f?r? constituirea unei garan?ii, a pl??ii unui astfel de impozit pân? la cesiunea efectiv? a participa?iilor respective, cu condi?ia, pe de o parte, ca statul gazd? s? acorde Republicii Federale Germania asisten?? ?i sprijin în materie de recuperare fiscal? ?i, pe de alt? parte, ca contribuabilul s? fie supus în statul gazd? unei impozit?ri comparabile cu supunerea la plata impozitului german pe venit.

30 Instan?a men?ionat? precizeaz? c? aceast? amânare, în ceea ce prive?te acest din urm? caz al transferului domiciliului, a fost introdus? la articolul 6 alineatul (5) din AStG de legiuitorul na?ional pentru motivul c?, în lipsa posibilit??ii de amânare a pl??ii impozitului în cauz?, regimul fiscal respectiv ar fi contrar libert??ii de stabilire garantate de dreptul Uniunii, un resortisant

german care își menține domiciliul pe teritoriul național nefiind, astfel, impozitat decât la momentul realizării plusvalorii aferente părților sociale în cauză. Conformitatea cu dreptul Uniunii a modificării introduse la această dispoziție privind amânarea recuperării ar fi fost, pe de altă parte, confirmată prin Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138).

31 În ipoteza în care regimul fiscal în cauză ar constitui o restricție privind libertatea de stabilire în sensul ALCP, aceeași instanță ridică problema dacă această restricție poate fi justificată de motive imperative de interes general legate de menținerea repartizării competenței fiscale între părțile contractante interesate, de eficacitatea controalelor fiscale și de necesitatea de a garanta eficacitatea recuperării impozitului în vederea prevenirii pierderilor de venituri fiscale și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă această restricție este de natură să asigure realizarea obiectivului urmărit și nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia.

32 În aceste condiții, Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunalul Fiscal din Baden-Württemberg) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile [ALCP], în special preambulul și articolele 1, 2, 4, 6, 7, 16 și 21 din acesta, precum și articolul 9 din anexa I la acord trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări a unui stat membru care prevede, pentru a evita orice pierdere în materie fiscală, impozitarea (fără amânare) a plusvalorilor latente, nerealizate încă, ale părților sociale deținute în cadrul unei societăți, atunci când un resortisant al acestui stat, care inițial este supus integral la plata impozitului în acest stat, își transferă domiciliul din acest stat în Elveția, iar nu într-un stat membru [...] sau într-un stat în care se aplică Acordul privind SEE?”

Cu privire la întrebarea preliminară

33 Astfel cum s-a arătat la punctul 30 din prezenta hotărâre, posibilitatea de a amâna plata impozitului referitor la plusvalorile latente aferente părților sociale deținute în cadrul unei societăți, în cazul transferului, de către un resortisant german, al domiciliului său într-un alt stat membru decât Republica Federală Germania sau într-un stat terț parte la Acordul privind SEE, a fost introdus de legiuitorul național pentru a asigura conformitatea regimului fiscal german cu dreptul Uniunii privind libera circulație a persoanelor, având în vedere că un resortisant german care își menține domiciliul pe teritoriul național nu este supus impozitului în ceea ce privește plusvalorile aferente unor părți sociale deținute în cadrul unei societăți decât la momentul realizării acestora.

34 Prin urmare, trebuie să se înțeleagă că, prin intermediul întrebării adresate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă prevederile ALCP trebuie interpretate în sensul că se opun unui regim fiscal al unui stat membru care, într-o situație în care un resortisant al unui stat membru, persoană fizică, ce exercită o activitate economică pe teritoriul Confederației Elvețiene își transferă domiciliul din statul membru al cărui regim fiscal este în discuție în Elveția, prevede recuperarea, în momentul acestui transfer, a impozitului datorat pe plusvalorile latente aferente unor părți sociale deținute de resortisantul respectiv, în condițiile în care, în cazul menținerii domiciliului în același stat membru, recuperarea impozitului nu are loc decât în momentul în care plusvalorile sunt realizate, și anume cu ocazia cesiunii părților sociale în cauză.

35 Cu titlu introductiv, întrucât ALCP este un tratat internațional, acesta trebuie interpretat, în conformitate cu articolul 31 din Convenția de la Viena privind dreptul tratatelor din 23 mai 1969 (*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 1155, p. 331), cu bună credință potrivit sensului obișnuit ce urmează a fi atribuit termenilor tratatului în contextul lor și în lumina obiectului și a scopului său (Hotărârea din 2 martie 1999, Eddline El-Yassini, C-416/96, EU:C:1999:107, punctul

47, ?i Hot?r?rea din 24 noiembrie 2016, SECIL, C?464/14, EU:C:2016:896, punctul 94, precum ?i jurispruden?a citat?). ?n plus, rezultat din aceast? dispozi?ie c? un termen va fi ?n?eles ?ntr?un sens special dac? este stabilit c? aceasta a fost inten?ia p?r?ilor (a se vedea ?n acest sens Hot?r?rea din 27 februarie 2018, Western Sahara Campaign UK, C?266/16, EU:C:2018:118, punctul 70).

36 ?n acest context, trebuie precizat, ?n primul r?nd, c? ALCP se ?nscrie ?n cadrul mai general al rela?iilor dintre Uniunea European? ?i Confedera?ia Elve?ian?. De?i nu particip? la Spa?iul Economic European ?i la pia?a intern? a Uniunii, Confedera?ia Elve?ian? este totu?i legat? de aceasta din urm? prin numeroase acorduri bilaterale care acoper? domenii extinse ?i care prev?d drepturi ?i obliga?ii specifice, similare, ?n anumite privin?e, cu cele prev?zute de tratat. Obiectul general al acestor acorduri, inclusiv al ALCP, este favorizarea leg?turilor economice dintre Uniune ?i Confedera?ia Elve?ian? (Hot?r?rea din 6 octombrie 2011, Graf ?i Engel, C?506/10, EU:C:2011:643, punctul 33).

37 Cu toate acestea, ?ntruc?t Confedera?ia Elve?ian? nu a aderat la pia?a intern? a Uniunii, interpretarea dat? dispozi?iilor dreptului Uniunii referitoare la aceast? pia?? nu poate fi ?n mod automat transpus? interpret?rii ALCP, ?n afar? de cazul ?n care dispozi?ii exprese ?n acest sens sunt prev?zute de acordul ?nsu?i (Hot?r?rea din 15 martie 2018, Picart, C?355/16, EU:C:2018:184, punctul 29).

38 ?n ceea ce prive?te, ?n al doilea r?nd, obiectivul ALCP ?i interpretarea termenilor s?i, rezultat din preambul, din articolul 1 ?i din articolul 16 alineatul (2) din acordul men?ionat c? acesta urm?re?te s? realizeze, ?n favoarea resortisan?ilor, persoane fizice, ai Uniunii ?i ai Confedera?iei Elve?iene, libera circula?ie a persoanelor pe teritoriul acestor p?r?i pe baza normelor care se aplic? ?n Uniune, ale c?ror no?iuni trebuie interpretate ?in?nd seama de jurispruden?a relevant? a Cur?ii anterioar? datei semn?rii respectivului acord.

39 ?n ceea ce prive?te jurispruden?a ulterioar? acestei date, trebuie ar?tat c? articolul 16 alineatul (2) din ALCP prevede, pe de o parte, c? aceast? jurispruden?? trebuie supus? aten?iei Confedera?iei Elve?iene ?i c?, pe de alt? parte, pentru a asigura func?ionarea corect? a acestui acord, la cererea oric?reia dintre p?r?ile contractante, Comitetul mixt prev?zut la articolul 14 din acordul men?ionat stabile?te implica?iile acestei jurispruden?e. ?n aceste condi?ii, chiar ?n absen?a unei decizii a acestui comitet, este necesar, astfel cum a ar?tat avocatul general la punctele 71 ?i 72 din concluzii, s? se ia ?n considerare de asemenea jurispruden?a men?ionat? ?n m?sura ?n care aceasta nu face dec?t s? precizeze sau s? confirme principiile eviden?iate ?n jurispruden?a existent? la data semn?rii ALCP referitoare la no?iunile de drept al Uniunii, din care acesta se inspir?.

40 ?n lumina acestor considera?ii trebuie s? se analizeze domeniul de aplicare ?i dispozi?iile ALCP.

41 Potrivit preambulului, precum ?i articolului 1 literele (a) ?i (c) din ALCP, intr? ?n domeniul de aplicare al acestui acord at?t persoanele fizice care desf??oar? o activitate economic?, c?t ?i cele care nu desf??oar? o astfel de activitate.

42 Reiese din dosarul de care dispune Curtea c? domnul W?chtler desf??oar? o activitate economic?, ?n spe?? cea de consilier ?n domeniul informatic ?n cadrul unei societ??i cu sediul ?n Elve?ia al c?rei administrator este.

43 ?n ceea ce prive?te, mai precis, o astfel de persoan?, din modul de redactare a articolului 1 litera (a) din acordul men?ionat reiese c? acesta din urm? vizeaz? s? acorde un drept de intrare, de ?edere, de acces la o activitate economic? salariat?, de stabilire ca lucr?tor care desf??oar? o

activitate independentă și dreptul de a rămâne pe teritoriul părților contractante. În acest scop, articolul 4 din același acord prevede că dreptul de ședere și de acces la o activitate economică este garantat în conformitate cu dispozițiile anexei I la acesta.

44 În ceea ce privește statutul cu care este exercitată activitatea economică în cauză, din compararea articolelor 6 și 7 din anexa I la ALCP cu articolele 12 și 13 din această anexă reiese că distincția operată între lucrătorul salariat și lucrătorul care desfășoară o activitate independentă este legată de aspectul dacă activitatea economică în cauză trebuie considerată o „activitate salariată” sau o „activitate independentă”.

45 În acest context, trebuie amintit că noțiunea „lucrător salariat” este o noțiune a dreptului Uniunii (Hotărârea din 19 martie 1964, Unger, 75/63, EU:C:1964:19, p. 363) care există deja la data semnării acestui acord. Caracteristica esențială a raportului de muncă este faptul că o persoană prestează, într-o anumită perioadă de timp, pentru o altă persoană și sub îndrumarea acesteia, o muncă pentru care primește o remunerație. În schimb, trebuie calificată drept „activitate independentă” o activitate exercitată fără o relație de subordonare (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 iunie 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, punctele 25 și 26, și Hotărârea din 20 noiembrie 2001, Jany și alții, C-268/99, EU:C:2001:616, punctul 34).

46 Întrucât domnul Wächtler își desfășoară activitatea de consilier informatic în cadrul unei societăți al cărei administrator este și ale cărei părți sociale le deține în proporție de 50 %, relația de subordonare care caracterizează o activitate salariată lipsește în speță, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 38 și 39 din concluzii. În consecință, domnul Wächtler desfășoară o activitate independentă ca lucrător care desfășoară o activitate independentă, în sensul ALCP.

47 În ceea ce privește domeniul de aplicare *ratione personae* al noțiunii „lucrător care desfășoară o activitate independentă”, în sensul ALCP, Curtea a precizat deja că acest domeniu este definit la articolele 12 și 13 din anexa I la acest acord (Hotărârea din 15 martie 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, punctul 18).

48 Din cuprinsul articolului 12 alineatul (1) din anexa menționată reiese că această dispoziție este aplicabilă resortisantului, persoană fizică, al unei părți contractante care se stabilește pe teritoriul unei alte părți contractante și desfășoară o activitate independentă pe teritoriul acestei alte părți (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 martie 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, punctele 22 și 23).

49 Or, domnul Wächtler se află în situația unui resortisant al unei părți contractante a ALCP, și anume Republica Federală Germania, care s-a stabilit pe teritoriul unei alte părți contractante, și anume Confederația Elvețiană, pentru a desfășura acolo, în cadrul unei societăți, activitatea sa independentă. Această situație intră, prin urmare, în domeniul de aplicare al articolului 12 din anexa I la ALCP.

50 Împrejurarea că domnul Wächtler deține 50 % din părțile sociale ale societății în cadrul căreia își desfășoară activitatea independentă în cauză nu poate repune în discuție această constatare. Astfel, după cum a arătat avocatul general, în esență, la punctele 43-56 din concluzii, dreptul de stabilire ca lucrător care desfășoară o activitate independentă în sensul ALCP cuprinde, cu excepția prestațiilor de servicii, orice activitate economică sau lucrativă a unei persoane fizice care nu intră în sfera noțiunii „salariat”. În plus, exercitarea efectivă a acestui drept presupune facultatea de a alege forma juridică adecvată în acest scop.

51 În ceea ce privește posibilitatea unui resortisant al unei părți contractante de a invoca împotriva statului său de origine drepturile conferite de ALCP, trebuie arătat că, potrivit unei

jurispruden?e a Cur?ii care exista deja la data semn?rii acestui acord, dreptul de stabilire, în sensul dreptului Uniunii, vizeaz? nu numai asigurarea beneficiului tratamentului na?ional în statul membru gazd?, ci ?i s? împiedice restric?iile din partea statului membru de origine al resortisantului în cauz? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 27 septembrie 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, punctul 16).

52 Astfel, în anumite împrejur?ri ?i în func?ie de dispozi?iile aplicabile, un resortisant al unei p?r?i contractante a ALCP poate invoca drepturile conferite de acest acord nu numai împotriva statului c?tre care î?i exercit? dreptul la liber? circula?ie, ci ?i împotriva statului s?u de origine (Hot?rârea din 15 martie 2018, Picart, C?355/16, EU:C:2018:184, punctul 16 ?i jurispruden?a citat?).

53 Astfel, libertatea de circula?ie a persoanelor garantat? de ALCP ar fi împiedicat? în cazul în care un resortisant al unei p?r?i contractante ar suferi un dezavantaj în statul s?u de origine pentru simplul motiv c? ?i?a exercitat dreptul la liber? circula?ie (Hot?rârea din 15 decembrie 2011, Bergström, C?257/10, EU:C:2011:839, punctul 28).

54 În consecin??, principiul egalit??ii de tratament prev?zut la articolul 15 alineatul (2) din anexa I la ALCP coroborat cu articolul 9 din aceea?i anex?, poate fi invocat de un lucr?tor care desf??oar? o activitate independent? care intr? în domeniul de aplicare al acestui acord ?i împotriva statului s?u de origine.

55 Întrucât principiul egalit??ii de tratament constituie o no?iune de drept al Uniunii (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 19 octombrie 1977, Ruckdeschel ?i al?ii, 117/76 ?i 16/77, EU:C:1977:160, punctul 7, precum ?i Hot?rârea din 6 octombrie 2011, Graf ?i Engel, C?506/10, EU:C:2011:643, punctul 26 ?i jurispruden?a citat?) care exista la data semn?rii ALCP, trebuie, astfel cum rezult? din cuprinsul punctelor 38 ?i 39 din prezenta hot?râre, s? se ?in? seama de principiile izvorâte din jurispruden?a Cur?ii referitoare la egalitatea de tratament pentru a determina existen?a unei eventuale inegalit??i de tratament interzise de ALCP (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 6 octombrie 2011, Graf ?i Engel, C?506/10, EU:C:2011:643, punctul 26, precum ?i Hot?rârea din 21 septembrie 2016, Radgen, C?478/15, EU:C:2016:705, punctul 47).

56 În spe??, trebuie s? se constate c? un resortisant german care, precum domnul Wächtler, ?i?a exercitat dreptul de stabilire ca lucr?tor care desf??oar? o activitate independent? în temeiul ALCP sufer? un dezavantaj fiscal în raport cu al?i resortisan?i germani care, asemenea lui, desf??oar? o activitate independent? în cadrul unei societ??i în care de?in p?r?i sociale, dar care, spre deosebire de el, î?i men?in domiciliul în Germania. Astfel, ace?tia din urm? nu trebuie s? pl?teasc? impozitul pe plusvalorile aferente p?r?ilor sociale în cauz? decât la momentul la care sunt realizate aceste plusvalori, ?i anume cu ocazia cesiunii acestor p?r?i sociale, în timp ce un resortisant precum domnul Wächtler este obligat s? pl?teasc? impozitul în cauz?, la momentul transferului domiciliului s?u în Elve?ia, pe plusvalorile latente aferente unor astfel de p?r?i sociale, f?r? a putea beneficia de o amânare a pl??ii pân? la cesiunea p?r?ilor men?ionate.

57 Aceast? diferen?? de tratament, care constituie un dezavantaj de trezorerie pentru un resortisant german precum domnul Wächtler, este de natur? s? îl descurajeze s? î?i utilizeze efectiv dreptul de stabilire conferit de ALCP. În consecin??, regimul fiscal în discu?ie în litigiul principal este susceptibil s? împiedice dreptul de stabilire ca lucr?tor care desf??oar? o activitate independent? garantat? de acest acord.

58 Trebuie ar?tat îns? c? articolul 21 alineatul (2) din ALCP permite aplicarea unui tratament diferen?iat, în materie fiscal?, contribuabililor care nu se afl? într?o situa?ie comparabil?, în special în ceea ce prive?te locul de re?edin?? al acestora (Hot?r?rea din 21 septembrie 2016, Radgen, C?478/15, EU:C:2016:705, punctul 45).

59 În aceast? privin??, trebuie ar?tat c?, potrivit articolului 6 din AStG, Republica Federal? Germania a decis s? î?i exercite competen?a fiscal? în privin?a plusvalorilor aferente unor p?r?i sociale de?inute de un resortisant german care au luat na?tere în perioada în care acest resortisant era supus integral, în calitate de rezident fiscal german, la plata impozitului german, ?i aceasta indiferent de teritoriul pe care au luat na?tere plusvalorile men?ionate.

60 Având în vedere obiectivul acestei legisla?ii, care este acela de a impozita plusvalorile aferente unor p?r?i sociale care au luat na?tere în cadrul competen?ei fiscale a Republicii Federale Germania, situa?ia unui resortisant al unui stat membru care î?i transfer? domiciliul din Germania în Elve?ia este comparabil? cu cea a unui resortisant al unui un stat membru care î?i men?ine domiciliul în Germania. Astfel, în cele dou? cazuri, competen?a de a impozita aceste plusvalori revine Republicii Federale Germania, aceast? competen?? fiind legat?, în temeiul legisla?iei sale na?ionale, de re?edin?a fiscal? a resortisantului în cauz? pe teritoriul s?u în perioada în care au luat na?tere plusvalorile respective, indiferent de locul în care acestea au luat na?tere.

61 În aceste condi?ii, se pune problema dac? diferen?a de tratament men?ionat? la punctele 56 ?i 57 din prezenta hot?r?re poate fi justificat? prin motivele imperative de interes general evocate de instan?a de trimitere ?i prezentate la punctul 31 din prezenta hot?r?re, ?i anume men?inerea repartiz?rii competen?ei fiscale între p?r?ile la ALCP interesate, eficacitatea controalelor fiscale ?i necesitatea de a garanta eficacitatea recuper?rii impozitului în vederea prevenirii pierderilor de venituri fiscale.

62 În aceast? privin??, articolul 21 alineatul (3) de ALCP prevede c? nicio dispozi?ie din acest acord nu împiedic? p?r?ile contractante s? adopte m?suri pentru a asigura impozitarea, plata ?i recuperarea efectiv? a impozitelor sau pentru a împiedica evaziunea fiscal? în conformitate cu legisla?ia fiscal? na?ional? sau cu acordurile de evitare a dublei impuneri între Confedera?ia Elve?ian?, pe de o parte, ?i unul sau mai multe state membre, pe de alt? parte, sau orice alte acorduri fiscale.

63 Cu toate acestea, asemenea m?suri, care corespund, potrivit jurispruden?ei Cur?ii în cadrul liberei circula?ii a persoanelor în interiorul Uniunii, unor motive imperative de interes general (a se vedea printre altele Hot?r?rea din 15 mai 1997, Futura Participations ?i Singer, C?250/95, EU:C:1997:239, punctul 31 ?i jurispruden?a citat?, Hot?r?rea din 3 octombrie 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C?290/04, EU:C:2006:630, punctul 36, precum ?i Hot?r?rea din 11 decembrie 2014, Comisia/Spania, C?678/11, EU:C:2014:2434, punctele 45 ?i 46), trebuie, în orice caz, s? respecte principiul propor?ionalit??ii, cu alte cuvinte s? fie de natur? s? realizeze aceste obiective ?i s? nu dep??easc? ceea ce este necesar pentru atingerea acestora.

64 În spe??, este necesar s? se precizeze c?, de?i determinarea cuantumului impozitului în cauz? la momentul transferului domiciliului în Elve?ia este o m?sur? de natur? s? asigure realizarea obiectivului legat de men?inerea repartiz?rii competen?ei fiscale între acest stat ?i Republica Federal? Germania, acest obiectiv nu poate, în schimb, s? justifice imposibilitatea de a amâna plata acestui impozit. Astfel, o asemenea amânare nu presupune renun?area, de c?tre Republica Federal? Germania în favoarea Confedera?iei Elve?iene, la competen?a sa fiscal? în privin?a plusvalorilor n?scute în perioada în care de?in?torul p?r?ilor sociale în cauz? era supus integral la plata impozitului german.

65 În ceea ce prive?te obiectivul legat de eficacitatea controalelor fiscale, Conven?ia dintre Confedera?ia Elve?ian? ?i Republica Federal? Germania prevede posibilitatea schimbului de informa?ii în materie fiscal? între p?r?ile contractante, astfel încât Republica Federal? Germania ar putea ob?ine de la autorit??ile elve?iene competente informa?iile necesare privind cesiunea, de c?tre resortisantul respectiv care ?i?a transferat în prealabil domiciliul în Elve?ia, a p?r?ilor sociale c?rora le sunt inerente plusvalorile latente în cauz?. Pe cale de consecin??, imposibilitatea amân?rii pl??ii impozitului în discu?ie în litigiul principal este o m?sur? care, în orice caz, dep??e?te ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului men?ionat.

66 În ceea ce prive?te obiectivul legat de necesitatea de a garanta eficacitatea recuper?rii impozitului în vederea prevenirii pierderilor de venituri fiscale, trebuie s? se constate c? recuperarea imediat? a impozitului în cauz? la momentul transferului domiciliului contribuabilului poate, în principiu, s? fie justificat? prin necesitatea de a garanta recuperarea eficace a datoriilor fiscale. Cu toate acestea, astfel cum a ar?tat avocatul general la punctele 103-105 din concluzii, această m?sur? dep??e?te ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv ?i trebuie, prin urmare, s? fie considerat? dispropor?ionat?. Astfel, în cazul în care exist? un risc de nerecuperare a impozitului datorat, printre altele din cauza absen?ei unor mecanisme de asisten?? reciproc? în materia recuper?rii crean?elor fiscale, amânarea recuper?rii acestui impozit poate fi supus? condi?iei constituirii unei garan?ii (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, punctele 73 ?i 74, precum ?i Hot?rârea din 23 ianuarie 2014, DMC, C?164/12, EU:C:2014:20, punctele 65-67).

67 În aceste condi?ii, trebuie s? se constate c? regimul fiscal în discu?ie în litigiul principal constituie o restric?ie nejustificat? privind dreptul de stabilire prev?zut de ALCP.

68 Aceast? concluzie nu este repus? în discu?ie de faptul c?, în cazul în care recuperarea imediat? a impozitului datorat ar provoca greut??i considerabile pentru contribuabil, acest regim fiscal prevede posibilitatea unei pl??ii e?alonate a acestui impozit. Astfel, pe lâng? faptul c? o asemenea m?sur? de e?alonare nu este posibil? decât în cazuri specifice, ea nu este de natur? s? înl?ture, într?un asemenea caz, dezavantajul de trezorerie reprezentat de obliga?ia contribuabilului de a pl?ti, la momentul transferului domiciliului s?u în Elve?ia, o parte din impozitul datorat pe plusvalorile latente aferente p?r?ilor sociale în cauz?. În plus, aceasta r?mâne mai oneroas? pentru contribuabil decât o m?sur? care prevede amânarea, pân? la cesiunea acestor p?r?i sociale, a pl??ii impozitului datorat.

69 Având în vedere ansamblul considera?iilor care preced?, este necesar ca la întrebarea adresat? s? se r?spund? c? prevederile ALCP trebuie interpretate în sensul c? se opun unui regim fiscal al unui stat membru care, într?o situa?ie în care un resortisant al unui stat membru, persoan? fizic?, ce exercit? o activitate economic? pe teritoriul Confedera?iei Elve?iene î?i transfer? domiciliul din statul membru al c?rui regim fiscal este în discu?ie în Elve?ia, prevede recuperarea, în momentul acestui transfer, a impozitului datorat pe plusvalorile latente aferente unor p?r?i sociale de?inute de resortisantul respectiv, în condi?iile în care, în cazul men?inerii domiciliului în acela?i stat membru, recuperarea impozitului nu are loc decât în momentul în care

plusvalorile sunt realizate, și anume cu ocazia cesiunii părților sociale în cauză.

Cu privire la cheltuielile de judecată?

70 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Marea Cameră) declară:

Prevederile Acordului între Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, privind libera circulație a persoanelor, semnat la Luxemburg la 21 iunie 1999, trebuie interpretate în sensul că se opun unui regim fiscal al unui stat membru care, într-o situație în care un resortisant al unui stat membru, persoană fizică, ce exercită o activitate economică pe teritoriul Confederației Elvețiene își transferă domiciliul din statul membru al cărui regim fiscal este în discuție în Elveția, prevede recuperarea, în momentul acestui transfer, a impozitului datorat pe plusvalorile latente aferente unor părți sociale deținute de resortisantul respectiv, în condițiile în care, în cazul menținerii domiciliului în același stat membru, recuperarea impozitului nu are loc decât în momentul în care plusvalorile sunt realizate, și anume cu ocazia cesiunii părților sociale în cauză.

Semnături

* Limba de procedură: germană.