



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
PAOLO MENGOZZI
prezentate la 26 iulie 2017¹

Cauza C-355/16

**Christian Picart
împotriva**

Ministre des Finances et des Comptes publics

[cerere de decizie preliminară formulată de Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța)]

„Trimitere preliminară – Acordul dintre Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, privind libera circulație a persoanelor – Dreptul de stabilire – Lucrător care desfășoară o activitate independentă – Articolele 12 și 15 din anexa I la acord – Legislație fiscală – Impozitarea plusvalorilor latente aferente valorilor mobiliare – Transferul domiciliului fiscal în afara statului membru respectiv”

I. Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară, formulată de Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța), privește interpretarea Acordului dintre Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, privind libera circulație a persoanelor, încheiat la Luxemburg la 21 iunie 1999² (denumit în continuare „Acordul privind libera circulație a persoanelor”), care a intrat în vigoare la 1 iunie 2002.

2. Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Christian Picart, resortisant francez, și administrația fiscală franceză în legătură cu decizia administrației fiscale de a reevalua quantumul plusvalorii latente aferente valorilor mobiliare pe care acesta le deținea și le declarase la momentul la care și-a transferat domiciliul fiscal din Franța în Elveția și de a stabili în sarcina sa diferențe suplimentare de impozit pe venit, precum și contribuții sociale, însoțite de penalități.

3. Prezenta cauză oferă Curții ocazia de a preciza în esență dacă, astfel cum Curtea a statuat în ceea ce privește dispozițiile Tratatului FUE privind libertatea de stabilire, domeniul de aplicare al prevederilor Acordului privind libera circulație a persoanelor referitoare la dreptul de stabilire și la principiul nediscriminării se extinde la o măsură fiscală care constă în a impozita plusvalorile latente „la ieșirea” de pe teritoriul național, adoptată de statul de origine al unui resortisant al unui stat membru la momentul transferului domiciliului fiscal în Elveția.

¹ Limba originală: franceza.

² JO 2002, L 114, p. 6, Ediție specială, 11/vol. 74, p. 97.

II. Cadrul juridic

A. Acordul privind libera circulație a persoanelor

4. Potrivit preambulului Acordului privind libera circulație a persoanelor, părțile contractante sunt „[h]otără[te] să realizeze libera circulație a persoanelor între părți pe baza normelor care se aplică în Comunitatea Europeană”.

5. Articolul 1 litera (a) din Acordul privind libera circulație a persoanelor prevede că obiectivul acestui acord, în beneficiul resortisanților statelor membre ale Comunității Europene și ai Elveției, este acordarea dreptului de intrare, de ședere, de acces la o activitate economică salariată, de stabilire ca lucrător care desfășoară o activitate independentă și a dreptului de a rămâne pe teritoriul părților contractante.

6. Articolul 2 din Acordul privind libera circulație a persoanelor, intitulat „Nediscriminarea”, prevede că resortisanții unei părți contractante cu reședința legală pe teritoriul unei alte părți contractante nu fac obiectul niciunei discriminări pe motive de cetățenie, în aplicarea dispozițiilor anexelor I, II și III la prezentul acord și în conformitate cu acestea.

7. Articolul 4 din Acordul privind libera circulație a persoanelor, intitulat „Dreptul de ședere și de acces la o activitate economică”, prevede că dreptul de ședere și de acces la o activitate economică este garantat în conformitate cu dispozițiile anexei I.

8. Articolul 16 din Acordul privind libera circulație a persoanelor, intitulat „Trimitere la legislația comunitară”, prevede la alineatul (2) că, în măsura în care aplicarea Acordului privind libera circulație a persoanelor 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 datei semnării Acordului privind libera circulație a persoanelor se supune atenției Elveției. Pentru a asigura funcționarea corectă a acordului, Comitetul mixt, la cererea oricăreia dintre părțile contractante, stabilește implicațiile acestei jurisprudențe.

9. Anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor reglementează libera circulație a persoanelor. Articolul 9 din această anexă, care privește „Tratamentul egal”, prevede:

„(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 menționați la articolul 3 din prezenta anexă beneficiază de aceleași avantaje fiscale și sociale ca și lucrătorii salariați naționali și membrii familiilor acestora.

[...]”

10. Capitolul III din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor conține dispoziții cu privire la lucrătorii care desfășoară o activitate independentă. Articolul 12 alineatele (1) și (2) este redactat astfel:

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

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

11. Articolul 15 alineatele (1) și (2) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor, 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 menționați de prezentul capitol.”

12. Articolul 21 din Acordul privind libera circulație a persoanelor, intitulat „Relația cu acordurile bilaterale privind dubla impozitare”, prevede la alineatul (3) că „[n]icio 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. Capitolul V din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor privește „persoanele care nu desfășoară o activitate economică”. În anexa I, articolul 24, intitulat „Reglementarea șederii”, prevede la alineatul (1) în special că o persoană care este resortisant al unei părți contractante și care nu desfășoară o activitate economică în statul de rezidență și nu are drept de ședere în temeiul altor dispoziții din acest acord primește un permis de ședere valabil pentru cel puțin cinci ani, cu condiția să poată face dovada în fața autorităților naționale competente că deține pentru el însuși și pentru membrii familiei sale mijloace financiare suficiente pentru a nu trebui să solicite asistență socială pe parcursul șederii lor și asigurare de boală împotriva tuturor riscurilor.

B. Dreptul fiscal francez

14. În temeiul articolului 167 bis din code général des impôts français (Codul general al impozitelor francez, denumit în continuare „CGI”), în versiunea în vigoare la momentul producerii faptelor din litigiul principal:

„I.- 1. Contribuabilii care au domiciliul fiscal în Franța de cel puțin șase ani în cursul ultimilor zece ani sunt impozabili, la data transferului domiciliului lor în afara Franței, pentru plusvalorile constatate cu privire la drepturile corporative [reprezentând o participare care depășește 25 % din capitalul unei societăți].

[...]

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

Amânarea plății se subordonează condiției ca contribuabilul să declare cuantumul plusvalorii stabilite în condițiile de la [punctul] I, să solicite amânarea, să desemneze un reprezentant cu sediul în Franța autorizat să primească comunicările cu privire la baza de impozitare, la recuperarea taxelor și la orice litigii conexe și să constituie, anterior plecării sale, la funcționarul responsabil de recuperare garanții suficiente pentru a asigura recuperarea creanței la Trezorerie.

[...]

2. Contribuabilii care beneficiază de o amânare a plății în aplicarea prezentului articol au obligația de a depune declarația prevăzută [la articolul 170 alineatul (1) din CGI]. Valoarea cumulată a impozitelor amânate la plată se indică în declarație, la care se anexează o situație întocmită pe baza unui formular emis de administrația fiscală din care să reiasă cuantumul impozitului aferent titlurilor respective pentru care perioada de amânare a plății nu a luat sfârșit, precum și, după caz, natura și data evenimentului care determină încetarea amânării plății.

[...]

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

[...]

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

III. Situația de fapt din litigiul principal, întrebările preliminare și procedura în fața Curții

15. La 7 iunie 2002, domnul Picart și-a transferat domiciliul fiscal din Franța în Elveția. La această dată, deținea participații substanțiale la capitalul social al mai multor societăți franceze.

16. La momentul la care și-a transferat domiciliul fiscal, domnul Picart a declarat, în conformitate cu articolul 167 bis din CGI, o plusvaloare latentă aferentă acestor titluri de participare, iar pentru a beneficia de amânarea la plata impozitului aferent a desemnat un reprezentant fiscal în Franța și a depus o garanție bancară cu titlu de garanție pentru a asigura recuperarea creanței de către Trezoreria franceză.

17. În 2005, domnul Picart a cedat aceste titluri, punând capăt astfel amânării la plată a impozitului. Ca urmare a verificării situației sale fiscale personale privind perioada 1 ianuarie 2002-31 decembrie 2004, administrația fiscală franceză a reevaluat cuantumul plusvalorii respective și a stabilit în sarcina sa diferențe suplimentare de impozit pe venit.

18. Domnul Picart a depus o reclamație pentru a obține exonerarea de la plata impozitului suplimentar respectiv, care a fost respinsă de administrația fiscală în cauză. În acel moment, domnul Picart a sesizat tribunalul administrativ de Montreuil (Tribunalul Administrativ din Montreuil, Franța). În susținerea cererii sale, a afirmat că articolul 167 bis din CGI era incompatibil cu Acordul privind libera circulație a persoanelor. În această privință, a subliniat că libertatea de stabilire era garantată de acest acord și că se putea prevala de acesta, în calitate de lucrător care desfășoară o activitate independentă, în condițiile în care s-a stabilit în Elveția pentru a desfășura o activitate economică constând în administrarea diverselor sale participații, directe sau indirecte, deținute la mai multe societăți pe care le controla. Această cerere a fost respinsă prin hotărârea din 10 martie 2011. Ca urmare a respingerii de către cour administrative d'appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles, Franța) a apelului introdus împotriva acestei hotărâri, domnul Picart a formulat recurs în fața Conseil d'État (Consiliul de Stat).

19. Instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească, pe de o parte, dacă dreptul de stabilire ca lucrător care desfășoară o activitate independentă, astfel cum este definit de prevederile Acordului privind libera circulație a persoanelor, poate fi considerat ca fiind echivalent cu libertatea de stabilire garantată de articolul 49 TFUE resortisanților statelor membre și, pe de altă parte, dacă Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), pronunțată ulterior semnării acestui acord, poate fi aplicată respectivului acord.

20. În aceste condiții, Conseil d'État a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Dreptul de stabilire ca lucrător care desfășoară o activitate independentă, astfel cum este definit la articolele 1 și 4 din [Acordul privind libera circulație a persoanelor] și la articolul 12 din anexa I la acesta, poate fi considerat ca fiind echivalent cu libertatea de stabilire, garantată persoanelor care desfășoară o activitate independentă de articolul 49 TFUE?
- 2) În această ipoteză, având în vedere dispozițiile articolului 16 din [Acordul privind libera circulație a persoanelor], ar fi necesar să se aplice jurisprudența rezultată din Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), ulterioară acestui acord, în situația unui resortisant al unui stat membru care și-a transferat domiciliul în Elveția și care se limitează să păstreze participațiile pe care le deținea în societăți care intră sub incidența dreptului acestui stat membru, conferindu-i o influență certă asupra deciziilor acestor societăți și permițându-i să le stabilească activitățile, fără [să aibă în vedere] să exercite în Elveția o activitate independentă diferită de cea pe care o exercita în statul membru al cărui resortisant este și care consta în administrarea acestor participații?
- 3) În ipoteza în care acest drept nu este echivalent cu libertatea de stabilire, el ar trebui interpretat în același mod în care Curtea de Justiție a Uniunii Europene a interpretat libertatea de stabilire în Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525)?”

21. Aceste întrebări au făcut obiectul unor observații scrise din partea domnului Picart, a guvernului francez, precum și a Comisiei Europene. Aceste părți interesate, precum și guvernul german au prezentat observații orale în ședința din 16 februarie 2017.

IV. Analiză

A. *Considerații introductive*

22. Până la 31 decembrie 2004, articolul 167 bis din CGI prevedea principiul impozitării imediate a plusvalorilor aferente unor valori mobiliare și a drepturilor corporative în cazul transferului în afara Franței al domiciliului unui contribuabil, care a avut domiciliul fiscal în Franța cel puțin șase ani în cursul ultimilor zece ani anteriori transferului respectiv. Acest impozit se aplica numai contribuabililor care dețineau o participație de peste 25 % din capitalul social al unei societăți în cursul ultimilor cinci ani anteriori transferului domiciliului fiscal. Îndeplinind anumite condiții, printre care obligația de a constitui o garanție bancară, contribuabilul, la fel ca domnul Picart în litigiul principal, putea solicita amânarea plății până la momentul, în special, al cesiunii valorilor mobiliare sau a drepturilor corporative în cauză.

23. S-a considerat că acest mecanism de impozitare imediată a plusvalorilor latente constatate în ziua transferului domiciliului fiscal al contribuabilului, însoțit de o amânare a plății sub rezerva unor condiții stricte, restrânge exercitarea libertății de stabilire prevăzute la articolul 52 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 43 CE și ulterior articolul 49 TFUE) în Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138).

24. Mai precis, la punctele 46 și 47 din această hotărâre, Curtea a constatat că aplicarea articolului 167 bis din CGI supunea unui tratament dezavantajos contribuabilii care doreau să își transfere domiciliul în afara teritoriului francez în raport cu o persoană care își păstra reședința în Franța, situație confirmată de examinarea condițiilor pentru a beneficia de amânarea plății, printre care figura obligația de a constitui o garanție bancară. După ce a examinat și a respins rând pe rând obiectivele legitime de interes general, prezentate de guvernele care au intervenit în procedură, care puteau justifica obstacolul în calea libertății de stabilire, respectiv prevenirea evaziunii fiscale, garantarea

coerenței sistemului fiscal național și repartizarea competenței de impozitare între statele membre³, Curtea a decis că principiul libertății de stabilire prevăzut la articolul 52 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 43 CE și ulterior articolul 49 TFUE) se opunea ca un stat membru să instituie, în scopul prevenirii unui risc de evaziune fiscală, un mecanism de impozitare a plusvalorilor nerealizate încă, precum cel prevăzut la articolul 167 bis din CGI, în cazul transferului domiciliului fiscal al unui contribuabil în afara acestui stat membru⁴.

25. Soluția pronunțată de Curte în legătură cu impozitarea „la ieșire” a plusvalorilor latente (denumită „exit tax”) prevăzută la articolul 167 bis din CGI, în versiunea aplicabilă până la 31 decembrie 2004, a fost de asemenea reținută în Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), menționată de instanța de trimitere cu privire la regimul „exit tax” neerlandez, în care aprobarea amânării achitării imediate a impozitului pe plusvalorile latente era de asemenea condiționată de constituirea unei garanții bancare de către contribuabilul care își transfera domiciliul fiscal dintr-un stat membru în altul.

26. Orientările din aceste hotărâri, corespunzătoare domeniului și interpretării libertății de stabilire în beneficiul resortisanților care își transferă domiciliul fiscal între două state membre, pot fi transpuse interpretării prevederilor Acordului privind libera circulație a persoanelor încheiat între Uniune și Confederația Elvețiană?⁵

27. Astfel cum reiese din motivele deciziei de trimitere, la această întrebare a formulat deja un răspuns afirmativ domnul Picart în fața instanțelor administrative franceze în cadrul acțiunilor sale împotriva impozitării inițiale (calificată drept „primitivă” potrivit instanței de trimitere) căreia îi făcuse obiectul în considerarea plusvalorilor latente aferente perioadei în cauză. Această argumentație a fost totuși respinsă de Conseil d'État (Consiliul de Stat) printr-o hotărâre din 29 aprilie 2013, în esență pentru motivul că persoana interesată nu a pretins și, cu atât mai mult, nu a justificat că și-a transferat domiciliul fiscal în Elveția pentru a desfășura acolo o activitate profesională⁶.

28. Prin urmare, în lumina acestei hotărâri a Conseil d'État (Consiliul de Stat) și ca urmare a reevaluării în sensul majorării a sumei acestor plusvalori stabilite în sarcina sa de administrația fiscală franceză în 2005, la momentul cesiunii acestor titluri, domnul Picart a susținut că administrarea, din Elveția, a participațiilor sale substanțiale la societăți cu sediul în Franța ar constitui o activitate „independentă”, în sensul prevederilor Acordului privind libera circulație a persoanelor, care ar institui un drept de stabilire similar libertății de stabilire consacrate la articolul 49 TFUE care s-ar opune aplicării unei măsuri precum cea prevăzută la articolul 167 bis din CGI (în versiunea aplicabilă până la 31 decembrie 2004).

29. În observațiile sale, Comisia împărtășește în esență argumentația domnului Picart. Această instituție consideră că dreptul de stabilire garantat persoanelor fizice de Acordul privind libera circulație a persoanelor poate fi considerat ca fiind echivalent cu libertatea de stabilire de care se bucură persoanele care desfășoară o activitate independentă consacrată la articolul 49 TFUE. În opinia Comisiei, acest drept se opune unui mecanism precum cel introdus prin articolul 167 bis din CGI, în special în lumina jurisprudenței Curții cu privire la interpretarea libertății de stabilire.

3 Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punctele 50-68). Trebuie observat că nu s-a reținut că obiectivul care vizează împiedicarea erodării fiscale a bazei de impozitare a statului membru în cauză, invocat de guvernul danez, constituia un motiv imperativ de interes general.

4 Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punctul 69 și dispozitivul).

5 Este evident, așa cum implicit consideră instanța de trimitere, că articolul 43 CE (sau în prezent articolul 49 TFUE) nu se poate aplica direct și ca atare raporturilor dintre un stat membru al Uniunii și un stat terț, printre care în special Confederația Elvețiană: a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 iulie 2010, Hengartner și Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430, punctele 25 și 26).

6 A se vedea Conseil d'État (Consiliul de Stat), hotărârea din 29 aprilie 2013, domnul Picart, nr. 357576. Pentru un comentariu printre altele cu privire la această hotărâre, a se vedea Mentec, F., „Exit tax (rég.anc.) et transfert du domicile fiscal en Suisse”, *Revue de droit fiscal*, nr. 27, 4 iulie 2013, comentariul 361.

30. Guvernele francez și german au opinii contrare. Acestea susțin în esență că Acordul privind libera circulație a persoanelor nu reglementează restricțiile de natură fiscală adoptate de statul de origine al unui resortisant care dorește să se prevaleze de prevederile acordului respectiv. Guvernul german precizează că, potrivit articolului 21 alineatul (3) din Acordul privind libera circulație a persoanelor, măsurile fiscale nu ar intra în domeniul de aplicare al acestuia din urmă. În sfârșit, potrivit celor două guverne, domnul Picart nu ar desfășura o activitate care intră în sfera noțiunii „independentă”. Prin urmare, nu ar putea să se prevaleze de dreptul de stabilire.

31. Cu toate că instanța de trimitere nu solicită Curții să se pronunțe asupra interpretării articolului 21 alineatul (3) din Acordul privind libera circulație a persoanelor, ar fi posibil, dacă nu chiar probabil ca, în cazul în care această dispoziție ar trebui să fie interpretată astfel cum sugerează guvernul german, nu ar mai fi necesar să se răspundă la întrebările preliminare adresate de această instanță. Articolul 167 bis din CGI, ca măsură concepută pentru a asigura impozitarea, plata și recuperarea efectivă a impozitelor sau destinată împiedicării evaziunii fiscale, nu ar intra astfel în domeniul de aplicare al prevederilor de bază referitoare la libera circulație a persoanelor din Acordul privind libera circulație a persoanelor. Prin urmare, trebuie mai întâi analizat domeniul de aplicare al articolului 21 alineatul (3) din Acordul privind libera circulație a persoanelor. Vom examina în continuare domeniul de aplicare al dreptului de stabilire garantat de Acordul privind libera circulație a persoanelor.

B. Cu privire la domeniul de aplicare al articolului 21 alineatul (3) din Acordul privind libera circulație a persoanelor

32. Articolul 21 din Acordul privind libera circulație a persoanelor, care se regăsește în cadrul „dispozițiilor generale și finale” ale acestui acord, are un domeniu de aplicare mai larg decât lasă să se înțeleagă titlul său, care menționează doar „relația [Acordului privind libera circulație a persoanelor] cu acordurile bilaterale privind dubla impozitare”. Astfel, acest articol este structurat pe trei alineate care vizează prevederi și măsuri de natură diferită, care nu se circumscriu raporturilor pe care le are Acordul privind libera circulație a persoanelor cu convențiile bilaterale privind dubla impozitare.

33. Desigur, articolul 21 alineatul (1) din Acordul privind libera circulație a persoanelor prevede că dispozițiile unor astfel de convenții bilaterale dintre Confederația Elvețiană și statele membre privind dubla impozitare nu sunt afectate de dispozițiile acordului respectiv.

34. Totuși, alineatul (2) al acestui articol prevede o regulă generală de interpretare potrivit căreia nicio dispoziție a Acordului privind libera circulație a persoanelor nu poate fi interpretată astfel încât să împiedice părțile contractante să stabilească o deosebire, în aplicarea dispozițiilor relevante din *legislația fiscală* a acestora, între contribuabilii care nu se află în situații comparabile. Acest alineat nu se limitează, așadar, la raporturile dintre Acordul privind libera circulație a persoanelor și convențiile bilaterale privind dubla impozitare.

35. În sens și mai larg, articolul 21 alineatul (3) din Acordul privind libera circulație a persoanelor prevede că „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”⁷.

36. Așadar, având în vedere modul său de redactare, articolul 21 alineatul (3) din Acordul privind libera circulație a persoanelor implică faptul că ansamblul măsurilor fiscale adoptate și aplicate de părțile contractante nu intră în domeniul de aplicare al acordului respectiv, astfel cum a sugerat guvernul german în ședința din fața Curții?

37. Considerăm că răspunsul este negativ.

⁷ Sublinierea noastră.

38. Articolul 21 alineatul (3) din Acordul privind libera circulație a persoanelor, la fel ca prevederile oricărui acord internațional care este obligatoriu pentru Uniune, trebuie interpretat, în conformitate cu articolul 31 din Convenția de la Viena cu privire la dreptul tratatelor din 23 mai 1969⁸, potrivit sensului obișnuit care trebuie atribuit termenilor tratatului în contextul lor și în lumina obiectului și scopului său⁹.

39. În această privință, Curtea a statuat că reiese din preambul, din articolul 1 litera (d) și din articolul 16 alineatul (2) din Acordul privind libera circulație a persoanelor că acesta urmărește să realizeze, în favoarea resortisanților Uniunii și a resortisanților Confederației Elvețiene, libera circulație a persoanelor pe teritoriile părților contractante ale acestui acord întemeindu-se pe dispozițiile aplicate în Uniune, ale căror noțiuni trebuie interpretate conform jurisprudenței Curții¹⁰.

40. Atât din Hotărârea din 28 februarie 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punctele 44 și 45), cât și din Hotărârea din 19 noiembrie 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, punctul 41), reiese de asemenea că niciunul dintre *primele două alineate* ale articolului 21 din Acordul privind libera circulație a persoanelor nu a fost interpretat ca excluzând, din principiu, măsurile fiscale adoptate de părțile contractante din domeniul de aplicare al prevederilor de bază ale acestui acord, care, potrivit obiectivului său, privesc libera circulație a persoanelor¹¹.

41. În special, în Hotărârea din 19 noiembrie 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, punctul 41), care privea mai ales corelația dintre articolul 21 *alineatul (1)* din Acordul privind libera circulație a persoanelor și articolul 9 alineatul (2) din anexa I la acest acord, care prevede tratamentul egal între lucrătorii salariați în ceea ce privește accesul la avantajele fiscale și sociale, Curtea a statuat că articolul 21 din Acordul privind libera circulație a persoanelor nu putea avea un domeniu de aplicare care să intre în conflict cu principiile pe care se întemeiază acordul din care face parte. Curtea a dedus de aici că acest articol „nu poate fi, așadar, interpretat în sensul că permite statelor membre ale Uniunii și Confederației Elvețiene să aducă atingere realizării liberei circulații a persoanelor, privând, în exercitarea competențelor fiscale astfel cum sunt repartizate prin convențiile lor bilaterale pentru evitarea dublei impuneri, articolul 9 alineatul (2) din anexa I la acordul menționat de efectul său util”.

42. Articolul 21 *alineatele (1) și (2)* din Acordul privind libera circulație a persoanelor are, așadar, o însemnătate relativă.

43. Nu înțelegem – și, cu atât mai mult, nu au fost clarificate de guvernul german – motivele pentru care situația ar trebui să fie diferită în cazul articolului 21 *alineatul (3)* din Acordul privind libera circulație a persoanelor.

44. Dacă articolul 21 alineatul (3) din Acordul privind libera circulație a persoanelor ar fi interpretat în sensul că nicio măsură fiscală nu intră în domeniul de aplicare al acestui acord, introducerea celor două alineate precedente ale acestui articol în Acordul privind libera circulație a persoanelor ar fi fost superfluă. Mai important, dacă ar fi reținută o astfel de interpretare a acestei dispoziții, articolul 9 alineatul (2) și articolul 15 alineatul (2) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor, care prevăd printre altele că lucrătorii salariați și, respectiv, lucrătorii care desfășoară o activitate independentă, care și-au exercitat dreptul de circulație în temeiul Acordului privind libera circulație a persoanelor, beneficiază de aceleași avantaje fiscale în țara gazdă ca și lucrătorii salariați și lucrătorii

⁸ *Recueil des traités des Nations unies*, vol. 1155, p. 331.

⁹ A se vedea în acest sens în special Hotărârea din 15 iulie 2010, Hengartner și Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430, punctul 36), și Hotărârea din 24 noiembrie 2016, SECIL (C-464/14, EU:C:2016:896, punctul 94).

¹⁰ A se vedea Hotărârea din 19 noiembrie 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, punctul 40), și Hotărârea din 21 septembrie 2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705, punctul 36).

¹¹ A se vedea de asemenea, în legătură cu articolul 21 alineatul (2) din Acordul privind libera circulație a persoanelor, Hotărârea din 21 septembrie 2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705, punctele 45 și 48).

care desfășoară o activitate independentă naționali, ar fi ambele private de efectul lor util. Astfel, acordarea unui avantaj fiscal presupune că veniturile lucrătorului salariat sau ale lucrătorului care desfășoară o activitate independentă vizat fac obiectul unei prelevări fiscale, fie și limitată, pe teritoriul părții contractante în cadrul exercitării competenței de impozitare a acesteia¹².

45. Prin urmare, contrar a ceea ce a susținut guvernul german, articolul 21 alineatul (3) din Acordul privind libera circulație a persoanelor nu poate fi interpretat ca o exonerare a părților contractante, nici chiar în materie fiscală, de obligația respectării prevederilor de bază ale acestui acord care, potrivit obiectivului său, asigură libera circulație a persoanelor între aceste părți.

46. Articolul 21 *alineatul (3)* din Acordul privind libera circulație a persoanelor trebuie interpretat, așadar, în sensul că permite părților contractante să adopte și să aplice orice măsură destinată a asigura impozitarea, plata și recuperarea efectivă a impozitelor sau a împiedica evaziunea fiscală, *cu condiția* ca competența fiscală astfel reținută să se exercite cu respectarea obiectivului Acordului privind libera circulație a persoanelor și a prevederilor acestui acord, care, potrivit obiectivului acestuia, se referă la libera circulație a persoanelor. Această interpretare a domeniului de aplicare al articolului 21 alineatul (3) din Acordul privind libera circulație a persoanelor este în concordanță cu jurisprudența Curții, elaborată anterior semnării acordului, respectiv la 21 iunie 1999, potrivit căreia, deși materia impozitelor directe nu intră, ca atare și în stadiul actual al dreptului Uniunii, în domeniul de competență al acesteia din urmă, statele membre trebuie, cu toate acestea, să își exercite competențele rezervate cu respectarea acestui drept¹³.

47. Subliniem în plus că, în ședința din fața Curții, chiar guvernul francez a admis că articolul 21 alineatul (3) din Acordul privind libera circulație a persoanelor dă dreptul exclusiv părților contractante să adopte măsuri fiscale care să respecte principiul proporționalității¹⁴ și obiectivul urmărit de acord.

48. Rezultă că o măsură precum articolul 167 bis din CGI nu intră în domeniul de aplicare al prevederilor de bază ale Acordului privind libera circulație a persoanelor pentru unicul motiv că este vorba despre o măsură fiscală care ar viza plata și recuperarea efectivă a impozitelor sau împiedicarea evaziunii fiscale.

C. Cu privire la domeniul de aplicare al dreptului de stabilire garantat de Acordul privind libera circulație a persoanelor

49. Potrivit jurisprudenței, întrucât Confederația Elvețiană nu a aderat la piața internă a Uniunii, interpretarea dată dispozițiilor de drept al Uniunii privind această piață nu poate fi în mod automat transpusă interpretării acordului, *în afară de cazul în care dispoziții exprese în acest sens sunt prevăzute de acordul însoși*¹⁵.

12 A se vedea în acest sens Hotărârea din 28 februarie 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punctul 33), Hotărârea din 19 noiembrie 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, punctul 36), precum și Hotărârea din 21 septembrie 2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705, punctul 40).

13 A se vedea în special în acest sens Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punctul 21), Hotărârea din 11 august 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, punctul 16), precum și Hotărârea din 16 iulie 1998, ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punctul 19).

14 O parte însemnată a doctrinei pare de asemenea să împărtășească acest punct de vedere: a se vedea în special Hinny P., *Das Diskriminierungsverbot des Personenverkehrsabkommens im Schweizer Steuerrecht*, IFF Forum für Steuerrecht, 2004, p. 185, Cadosch, R. M., „Switzerland: Taxation of Employment Income – Compliance of Swiss Tax Law with EC-Swiss Sectoral Agreement on Free Movement of Persons”, *Intertax*, 2004, p. 599, Borghi, A., *La Libre Circulation des personnes entre la Suisse et l'UE, commentaire article par article de l'accord du 21 juin 1999* (Libera circulație a persoanelor între Elveția și UE - Comentariu pe articole - Acordul din 21 iunie 1999), Edis, Geneva, 2010, p. 373, și Moshek V., „L'impact de l'ALCP sur l'impôt à la source – Analyse à la lumière de l'arrêt du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010”, *Archiv für schweizerisches Abgaberecht*, 79, 2010-2011, p. 324.

15 A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 noiembrie 2009, Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, punctele 27 și 29), și Hotărârea din 11 februarie 2010, Fokus Invest (C-541/08, EU:C:2010:74, punctul 28).

50. În temeiul articolului 1 din Acordul privind libera circulație a persoanelor, obiectivul acestuia din urmă este în special de acordare în beneficiul resortisanților statelor membre și ai Confederației Elvețiene a „dreptului [...] de stabilire ca lucrător care desfășoară o activitate independentă” pe teritoriul părților contractante.

51. Articolul 4 din Acordul privind libera circulație a persoanelor garantează dreptul de ședere și de acces la o activitate economică în conformitate cu anexa I la acest acord.

52. Potrivit articolului 12 alineatul (1) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor, noțiunea „lucrător care desfășoară o activitate independentă” vizează desfășurarea de către un resortisant al unei părți contractante, care dorește să se stabilească pe teritoriul unei alte părți contractante, a unei activități independente. În acest scop, în conformitate cu articolul respectiv, resortisantului i se eliberează un permis de ședere valabil pentru o perioadă de cel puțin cinci ani.

53. Dreptul de stabilire garantat de aceste dispoziții este rezervat, în consecință, resortisanților, persoane fizice, ale unei părți contractante în vederea desfășurării unei activități independente pe teritoriul *unei alte* părți contractante¹⁶.

54. Este cert că, în litigiul principal, domnul Picart, resortisant francez, nu își propune să desfășoare o activitate independentă pe teritoriul Confederației Elvețiene, ci să continue o activitate a cărei natură economică face, cel puțin implicit, obiectul celei de a doua întrebări adresate de instanța de trimitere, constând în administrarea participațiilor substanțiale pe care le deține în capitalul social al unor societăți cu sediul în Franța.

55. Situația domnului Picart nu pare, așadar, să facă parte din domeniul de aplicare al articolului 12 alineatul (1) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor.

56. Desigur, Curtea a recunoscut, atât în Hotărârea din 28 februarie 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), cât și în Hotărârea din 21 septembrie 2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705), că resortisanții unei părți contractante puteau invoca drepturile de care beneficiază în temeiul Acordului privind libera circulație a persoanelor și în privința propriei țări.

57. Totuși, această afirmație a fost făcută în împrejurări diferite de cele ale prezentei cauze.

58. Astfel, în Hotărârea din 28 februarie 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), era în discuție situația „lucrătorilor frontaliери care desfășoară o activitate independentă”, în privința cărora Curtea a ținut să precizeze că această categorie de persoane era reglementată de dispoziții care prezintă diferențe în raport cu cea de lucrător care desfășoară o activitate independentă definită la articolul 12 alineatul (1) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor¹⁷. În special, așa cum a reamintit Curtea la punctul 34 din Hotărârea din 28 februarie 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), potrivit articolului 13 alineatul (1) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor, rezultă că un lucrător 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”.

16 A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 noiembrie 2009, Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, punctul 36), și Hotărârea din 11 februarie 2010, Fokus Invest (C-541/08, EU:C:2010:74, punctul 31). Excluderea persoanelor juridice din domeniul de aplicare al dreptului de stabilire garantat de Acordul privind libera circulație a persoanelor a fost confirmată de Curte la punctele 37 și 39 din Hotărârea din 12 noiembrie 2009, Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697).

17 În prezenta cauză, niciun element din dosar nu sugerează că domnul Picart ar putea fi calificat drept „lucrător frontalier care desfășoară o activitate independentă” în sensul articolului 13 alineatul (1) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor.

59. Tocmai „pe baza modului de redactare” a articolului 13 alineatul (1) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor, Curtea a admis, în Hotărârea din 28 februarie 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punctele 34 și 35), că resortisanții germani care au reședința pe teritoriul Confederației Elvețiene și care desfășoară o activitate independentă pe teritoriul Republicii Federale Germania puteau, pe baza deosebirii făcute la acest articol între locul de reședință al persoanelor interesate și locul în care își desfășoară activitatea profesională, să se prevaleze de această dispoziție pentru a pretinde un avantaj fiscal față de statul membru de origine. Astfel, la articolul 13 alineatul (1) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor „se face deosebirea între locul de reședință, situat pe teritoriul unei părți contractante, și locul desfășurării unei activități independente, care trebuie să se afle pe teritoriul celeilalte părți contractante, *fără referire la cetățenia persoanei în cauză*”¹⁸.

60. Or, textul articolului 12 alineatul (1) din anexa I diferă de cel al articolului 13 alineatul (1) din aceeași anexă, impunând ca activitatea independentă să se desfășoare pe teritoriul *unei alte* părți contractante decât cea al cărei *resortisant* este persoana (și pentru care va beneficia de un permis de ședere valabil pentru o perioadă de cel puțin cinci ani). Această condiție nu este îndeplinită în cazul domnului Picart, care își continuă activitatea pe teritoriul statului membru a cărui cetățenie o deține.

61. Împrejurările din Hotărârea din 21 septembrie 2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705), diferă de asemenea de cele ale prezentei cauze, întrucât domnul Radgen, cetățean german, s-a prevalat de dreptul său la liberă circulație pentru a desfășura o activitate ca lucrător salariat pe teritoriul Confederației Elvețiene.

62. Este adevărat, astfel cum au subliniat instanța de trimitere și domnul Picart, că, în ceea ce privește interpretarea libertății de stabilire prevăzute la articolul 43 CE (devenit articolul 49 TFUE), Curtea a admis, la punctele 27 și 28 din Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), că intra în domeniul de aplicare al unei astfel de libertăți un resortisant neerlandez care deținea în capitalul social al unei societăți de drept neerlandez o participație care îi conferea o anumită influență asupra deciziilor acestei societăți, din moment ce acest resortisant își transferase domiciliul în alt stat membru, în speță Regatul Unit. Este de asemenea adevărat că hotărârea nu indică nicidecum că, în urma transferului domiciliului său în Regatul Unit, domnul N desfășura o altă activitate decât cea de administrare a participațiilor sale substanțiale la capitalul social al societăților de drept neerlandez în cauză, ceea ce creează incontestabil o legătură între această situație și cea a domnului Picart.

63. Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), demonstrează că, în cadrul aplicării TFUE, libertatea de stabilire se poate aplica unei situații în care persoana fizică care se prevalează de aceasta administrează participații majoritare la capitalul social al unei societăți nu pe teritoriul statului membru unde s-a deplasat această persoană, ci pe cel al statului său membru de origine.

64. Totuși, această jurisprudență se bazează pe două elemente specifice libertății de stabilire garantate în cadrul Uniunii care lipsesc din redactarea prevederilor Acordului privind libera circulație a persoanelor referitoare la dreptul de stabilire.

65. *În primul rând*, contrar articolului 43 al doilea paragraf CE și articolului 49 al doilea paragraf TFUE, articolul 1 litera (a) din Acordul privind libera circulație a persoanelor și articolul 12 alineatul (1) din anexa I la acest acord se limitează să rezerve dreptul de stabilire la „lucrătorii care desfășoară o activitate independentă”, fără nicio referire la constituirea și administrarea întreprinderilor, nici măcar exclusiv limitate în beneficiul persoanelor fizice.

¹⁸ Hotărârea din 28 februarie 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punctul 35). Sublinierea noastră.

66. În această privință, trebuie subliniat că punctul 27 din Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), se bazează în mod expres pe punctul 22 din Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars (C-251/98, EU:C:2000:205). La punctul 22 al hotărârii respective, Curtea a amintit că libertatea de stabilire garantată între statele membre „presupune constituirea și administrarea întreprinderilor și, în special, a societăților într-un stat membru de către un resortisant al altui stat membru. Astfel, un resortisant al unui stat membru, care deține în capitalul unei societăți stabilite într-un alt stat membru o participație care îi conferă o influență certă asupra deciziilor societății și care îi permite să stabilească activitățile acesteia, își exercită dreptul de stabilire”¹⁹.

67. Prin urmare, incluzând în mod expres „constituirea și administrarea întreprinderilor” în domeniul de aplicare al articolului 43 al doilea paragraf CE (și în prezent articolul 49 al doilea paragraf TFUE), în paralel cu accesul la activități independente, se justifică jurisprudența care rezultă din Hotărârea din 13 aprilie 2000, Baars (C-251/98, EU:C:2000:205), și din Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525).

68. În consecință, reiese că administrarea participațiilor majoritare de către un resortisant al unui stat membru la capitalul social al unei societăți stabilite în cadrul Uniunii intră în sfera libertății de stabilire garantate de articolul 43 al doilea paragraf CE întrucât acesta din urmă vizează expres în special „administrarea întreprinderilor”.

69. Or, așa cum am amintit anterior, din articolul 12 alineatul (1) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor reiese că noțiunea „lucrător care desfășoară o activitate independentă” se confundă cu desfășurarea unei activități independente. Nu reiese, de altfel, sub nicio formă din contextul și din scopul Acordului privind libera circulație a persoanelor că părțile contractante au intenționat să confere acestei noțiuni o altă semnificație decât cea obișnuită, și anume o activitate economică independentă²⁰, altfel spus desfășurată de o persoană în afara oricărei legături de subordonare în ceea ce privește condițiile de muncă și remunerarea și pe propria răspundere²¹.

70. Astfel, în timp ce în cadrul Uniunii libertatea de stabilire presupune atât accesul la activități independente, cât și constituirea și gestionarea întreprinderilor, ceea ce justifică faptul că această libertate este calificată drept „noțiune foarte largă”²², dreptul de stabilire prevăzut la articolul 1 litera (a) din Acordul privind libera circulație a persoanelor și la articolul 12 alineatul (1) din anexa I la acest acord include exclusiv accesul la activități economice și exercitarea lor ca lucrător care desfășoară o activitate independentă, adică activități independente.

71. Prin urmare, considerăm că, în măsura în care domnul Picart, resortisant francez, se limitează la administrarea, de pe teritoriul Confederației Elvețiene, a participațiilor substanțiale pe care le deține în capitalul social al unor societăți cu sediul în Franța, această activitate nu intră în sfera noțiunii „lucrător care desfășoară o activitate independentă” în sensul articolului 1 litera (a) din Acordul privind libera circulație a persoanelor și al articolului 12 alineatul (1) din anexa I la acest acord.

72. În al doilea rând, contrar articolului 43 CE și ulterior articolului 49 TFUE, care interzic „restricțiile” privind libertatea de stabilire a resortisanților statelor membre²³, articolul 15 alineatul (1) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor nu interzice, în raport cu lucrătorii care desfășoară o activitate independentă, decât discriminările în funcție de cetățenie.

¹⁹ Sublinierea noastră.

²⁰ A se vedea în special Hotărârea din 22 decembrie 2008, Stamm și Hauser (C-13/08, EU:C:2008:774, punctul 33), și Hotărârea din 28 februarie 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punctul 36).

²¹ A se vedea prin analogie Hotărârea din 20 noiembrie 2001, Jany și alții (C-268/99, EU:C:2001:616, punctele 34, 37 și 38). Această hotărâre face trimitere în special la Hotărârea din 27 iunie 1996, Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251, punctele 25 și 26).

²² A se vedea în special Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, punctul 26 și jurisprudența citată).

²³ Amintim că sunt considerate restricții privind libertatea de stabilire toate măsurile care interzic, îngreunează sau fac mai puțin atractivă exercitarea acestei libertăți [a se vedea în special Hotărârea din 30 noiembrie 1995, Gebhard (C-55/94, EU:C:1995:411, punctul 37), și Hotărârea din 6 septembrie 2012, Comisia/Portugalia (C-38/10, EU:C:2012:521, punctul 26 și jurisprudența citată)].

73. În cadrul Uniunii, interdicția unor astfel de „restricții” privind libertatea de stabilire a permis Curții, în special în Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punctul 42), să afirme că, în pofida modului de redactare a dispozițiilor aferente acestei libertăți, care urmăresc să asigure beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, aceste dispoziții interzic în egală măsură ca statul membru de origine să împiedice stabilirea într-un alt stat membru a unuia dintre resortisanții săi²⁴.

74. Cu toate acestea, un raționament analog nu își găsește fundament în modul de redactare a articolului 15 alineatul (1) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor. Această dispoziție se limitează să garanteze, în domeniul liberei circulații a lucrătorilor care desfășoară o activitate independentă, aplicarea principiului nediscriminării prevăzut la articolul 2 din acest acord²⁵. Acest principiu implică numai că lucrătorilor care desfășoară o activitate independentă li se garantează beneficiul tratamentului național în statul membru gazdă, care include interdicția formelor evidente și disimulate de discriminare pe motiv de naționalitate²⁶.

75. Dreptul de stabilire al lucrătorilor care desfășoară o activitate independentă, prevăzut de Acordul privind libera circulație a persoanelor, are, prin urmare, un domeniu de aplicare mai limitat decât interdicția prevăzută la articolul 43 CE, devenit articolul 49 TFUE. În consecință, jurisprudența Curții cu privire la obstacolele în calea libertății de stabilire a unui resortisant al unui stat membru impuse de statul membru de origine, chiar dacă exista deja la data semnării Acordului privind libera circulație a persoanelor, respectiv la 21 iunie 1999, nu pare a fi aplicabilă interdicției prevăzute la articolul 15 alineatul (1) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor.

76. În consecință, având în vedere diferențele dintre articolul 49 TFUE și interdicția prevăzută la articolul 15 alineatul (1) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor coroborat cu articolul 12 alineatul (1) din această anexă, această interdicție nu cuprinde restricțiile sau obstacolele impuse de o parte contractantă în privința dreptului de stabilire al unuia dintre resortisanții săi.

77. Desigur, nu putem ignora că, astfel cum, de altfel, am amintit deja, Curtea a recunoscut în Hotărârea din 15 decembrie 2011, Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839), în Hotărârea din 28 februarie 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), în Hotărârea din 19 noiembrie 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766), precum și în Hotărârea din 21 septembrie 2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705), că resortisanții unei părți contractante care și-au exercitat dreptul la liberă circulație puteau invoca drepturile de care beneficiază în temeiul Acordului privind libera circulație a persoanelor și împotriva propriei țări.

78. În Hotărârea din 15 decembrie 2011, Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, punctele 27-34), și în Hotărârea din 28 februarie 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punctul 33), Curtea a condiționat această posibilitate de existența „anumit[or] împrejurări și în funcție de dispozițiile aplicabile” din Acordul privind libera circulație a persoanelor.

79. Făcând referire la această jurisprudență, Curtea nu a reluat în mod explicit această clarificare în Hotărârea din 19 noiembrie 2015, Bukovansky (C-241/14, EU:C:2015:766, punctul 36), și în Hotărârea din 21 septembrie 2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705, punctul 40). Totuși, nu înseamnă că a abandonat-o.

80. Or, am observat că niciuna dintre aceste patru cauze nu privea un „lucrător care desfășoară o activitate independentă” în sensul articolului 12 alineatul (1) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor.

24 A se vedea în cazul jurisprudenței precedente în special Hotărârea din 27 septembrie 1988, Daily Mail and General Trust (81/87, EU:C:1988:456, punctul 16), și Hotărârea din 16 iulie 1998, ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punctul 21).

25 A se vedea Hotărârea din 28 februarie 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punctele 41-43).

26 A se vedea în acest sens Hotărârea din 6 octombrie 2011, Graf și Engel (C-506/10, EU:C:2011:643, punctul 26).

81. Este, desigur, posibil să se aprecieze că *situația de facto* aflată la originea Hotărârii din 28 februarie 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), care, reamintim, privea „lucrători frontalieri care desfășoară o activitate independentă” în sensul articolului 13 alineatul (1) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor, nu este atât de diferită de cea a unui lucrător care desfășoară o activitate independentă, așa cum încearcă domnul Picart să o invoce. Astfel, soții Ettwein erau ambii resortisanți ai unui stat membru (Republica Federală Germania), care își desfășurau activitatea profesională independentă în acel stat membru, dar își transferaseră reședința în Elveția.

82. Curtea a admis că acești resortisanți puteau opune articolul 13 alineatul (1) și articolul 15 alineatul (2) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor refuzului autorităților germane de a le acorda un avantaj fiscal pentru simplul motiv că soții Ettwein își transferaseră reședința în Elveția.

83. Cu toate acestea, așa cum am arătat deja, abordarea reținută în Hotărârea din 28 februarie 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), se explică, în opinia noastră, prin prisma faptului, de altfel explicat de Curte la punctele 35-37 din această hotărâre, că, spre deosebire de articolul 12 alineatul (1) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor care definește „lucrătorii care desfășoară o activitate independentă” drept resortisanții unei părți contractante care desfășoară o activitate independentă pe teritoriul unei alte părți contractante, deosebirea reținută la articolul 13 alineatul (1) din această anexă se face între locul de reședință, situat pe teritoriul unei părți contractante, și locul desfășurării unei activități independente, care trebuie să se afle pe teritoriul altei părți contractante, *fără referire la cetățenia persoanelor în cauză*.

84. Prin urmare, deși, pentru lucrătorii frontalieri care desfășoară o activitate independentă, „țara gazdă”, în sensul articolului 15 alineatul (1) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor, se poate confunda perfect cu țara de origine a acestor lucrători frontalieri, așa cum se prezenta situația în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 28 februarie 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), în schimb, în ceea ce privește „lucrătorii care desfășoară o activitate independentă”, în sensul articolului 12 alineatul (1) din aceeași anexă, țara gazdă trebuie să fie o parte contractantă a cărei cetățenie nu o deține lucrătorul care desfășoară o activitate independentă. În caz contrar, eliberarea unui permis de ședere valabil pentru o perioadă de cel puțin cinci ani pentru desfășurarea activității respective, de asemenea prevăzută la articolul 12 alineatul (1) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor ar fi superfluă.

85. Pentru a rezuma, considerăm că prevederile Acordului privind libera circulație a persoanelor referitoare la dreptul de stabilire al lucrătorilor care desfășoară o activitate independentă trebuie interpretate în sensul că se aplică exclusiv în beneficiul persoanelor fizice care doresc să desfășoare sau desfășoară o activitate independentă pe teritoriul unei alte părți contractante decât cea ai cărei resortisanți sunt, teritoriu pe care trebuie să se poată beneficia de tratamentul național, respectiv de interdicția discriminărilor evidente și disimulate pe motiv de cetățenie. Având în vedere elementele furnizate de instanța de trimitere, domnul Picart nu pare să intre în domeniul de aplicare al acestor prevederi.

86. Aceste considerații permit, în opinia noastră, să se răspundă celor trei întrebări preliminare adresate de instanța de trimitere.

87. Trebuie să adăugăm că, având în vedere contextul și împrejurările aflate la originea litigiului principal, nu este de competența Curții să examineze aspectul dacă domnul Picart ar putea, dacă este cazul, să se prevaleze de prevederile Acordului privind libera circulație a persoanelor referitoare la persoanele inactive.

88. Desigur, articolul 6 din Acordul privind libera circulație a persoanelor garantează dreptul de ședere pe teritoriul unei părți contractante persoanelor care nu desfășoară o activitate economică în conformitate cu dispozițiile anexei I cu privire la persoanele care nu sunt active profesional. Aceste persoane, conform articolului 24 alineatul (1) din anexa I la Acordul privind libera circulație a persoanelor, beneficiază de un permis de ședere valabil pentru cel puțin cinci ani, cu condiția să dețină, pe de o parte, mijloace financiare suficiente pentru a nu trebui să solicite asistență socială pe parcursul șederii lor și, pe de altă parte, o asigurare de boală împotriva tuturor riscurilor. În plus, respectarea principiului nediscriminării pe motive de cetățenie, prevăzut la articolul 2 din Acordul privind libera circulație a persoanelor, se aplică și resortisanților inactivi ai unei părți contractante care beneficiază de ședere legală pe teritoriul unei alte părți contractante.

89. Totuși, pe lângă faptul că aceste prevederi ale Acordului privind libera circulație a persoanelor nu par a acorda mai multe drepturi decât cele referitoare la lucrătorii care desfășoară o activitate independentă, instanța de trimitere nu solicită nicidecum Curții să se pronunțe asupra acestor prevederi. Astfel, așa cum am arătat la punctul 28 din prezentele concluzii, Conseil d'État (Consiliul de Stat) a soluționat în hotărârea sa din 29 aprilie 2013, în sens negativ, problema dacă domnul Picart se putea prevala de prevederile referitoare la persoanele inactice în litigiul dintre acesta și autoritățile fiscale franceze. Această hotărâre beneficiază de autoritate de lucru judecat. Or, principiul autorității de lucru judecat prezintă o mare importanță și în ordinea juridică a Uniunii pentru a garanta atât stabilitatea dreptului și a raporturilor juridice, cât și o bună administrare a justiției. În această privință, Curtea a statuat că dreptul Uniunii nu impune unei instanțe naționale să înlăture aplicarea normelor interne de procedură care conferă autoritate de lucru judecat unei hotărâri judecătorești, chiar dacă aceasta permite remedierea unei încălcări a dreptului Uniunii prin decizia în cauză, cu condiția respectării principiilor echivalenței și efectivității²⁷.

90. Este, desigur, regretabil că, în calitate de instanță de ultim grad, Conseil d'État (Consiliul de Stat) nu a sesizat în prealabil Curtea, în cadrul cauzei care în cele din urmă a condus la pronunțarea hotărârii din 29 aprilie 2013, cu o trimitere preliminară privind interpretarea articolelor 2 și 6 din Acordul privind libera circulație a persoanelor, precum și a articolului 24 alineatul (1) din anexa I la acest acord, având în vedere absența unei jurisprudențe a Curții cu privire la corelația dintre aceste prevederi.

91. În aceste condiții, este suficient de clar că, în prezenta cauză, instanța de trimitere nu solicită interpretarea prevederilor respective, în considerarea efectului cumulat al pronunțării hotărârii Conseil d'État (Consiliul de Stat) din 29 aprilie 2013, care avea autoritate de lucru judecat, și a delimitării litigiului principal, axat pe interpretarea dreptului de stabilire, astfel cum este recunoscut lucrătorilor care desfășoară o activitate independentă de Acordul privind libera circulație a persoanelor.

92. În aceste împrejurări și având în vedere de asemenea că niciuna dintre părțile interesate în prezenta cauză nu a depus observații cu privire la interpretarea articolului 6 din Acordul privind libera circulație a persoanelor și a articolului 24 alineatul (1) din anexa I la acest acord, apreciem că Curtea ar trebui să se abțină de la examinarea din oficiu a interpretării articolelor respective. O atitudine opusă, care ar consta în a răspunde unei probleme care nu a fost în mod intenționat ridicată, ar conduce la încălcarea limitelor obiectului litigiului principal, astfel cum a fost definit acest obiect de instanța de trimitere²⁸.

²⁷ A se vedea în special Hotărârea din 3 septembrie 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, punctele 23 și 24), și Hotărârea din 11 noiembrie 2015, Klausner Holz Niedersachsen (C-505/14, EU:C:2015:742, punctele 39 și 40).

²⁸ În opinia noastră, această situație este, așadar, asemănătoare celei în care o instanță de trimitere refuză, implicit sau explicit, în cadrul cererii sale de decizie preliminară, să ridice o problemă suplimentară privind interpretarea dreptului Uniunii. Or, tocmai într-o astfel de situație Curtea se abține să aplice jurisprudența sa privind reformularea întrebărilor preliminare pentru a oferi un răspuns util instanței de trimitere: a se vedea, cu privire la această problemă, Concluziile noastre prezentate la 1 aprilie 2014 în cauza Fonnship și Svenska Transportarbetareförbundet (C-83/13, EU:C:2014:201, punctele 13-24 și jurisprudența citată).

93. Propunem, aşadar, Curţii să răspundă după cum urmează la întrebările adresate de instanţa de trimitere: dreptul de stabilire al unui lucrător care desfăşoară o activitate independentă, astfel cum rezultă din articolele 1 şi 4 din Acordul privind libera circulaţie a persoanelor, precum şi din articolul 12 alineatul (1) şi din articolul 15 alineatul (1) din anexa la Acordul privind libera circulaţie a persoanelor, trebuie interpretat în sensul că se aplică exclusiv în beneficiul unei persoane fizice care doreşte să desfăşoare sau desfăşoară o activitate independentă pe teritoriul unei alte părţi contractante decât cea al cărei resortisant este, teritoriu pe care această persoană trebuie să poată beneficia de tratamentul naţional, altfel spus de interdicţia, în ceea ce o priveşte, a oricărei măsuri discriminatorii evidente şi disimulate pe motiv de cetăţenie. Având în vedere elementele furnizate de instanţa de trimitere, reclamantul din litigiul principal nu pare să intre în domeniul de aplicare al prevederilor respective ale Acordului privind libera circulaţie a persoanelor.

94. În cazul în care Curtea nu ar împărtăşi analiza şi răspunsul care precedă şi în care ar considera că domeniul de aplicare al prevederilor Acordului privind libera circulaţie a persoanelor referitoare la dreptul de stabilire al lucrătorilor care desfăşoară o activitate independentă se întindea, la fel ca dispoziţiile articolului 43 CE, devenit articolul 49 TFUE, asupra oricărui obstacol impus de o parte contractantă în calea stabilirii resortisanţilor săi pe teritoriul unei alte părţi contractante, în special pe baza unui raţionament asemănător celui din Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), şi din Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), i-ar reveni acesteia, în opinia noastră, sarcina să ofere îndrumări instanţei de trimitere referitoare la caracterul proporţional al unei măsuri de impozitare a plusvalorilor latente, precum cea prevăzută la articolul 167 bis din CGI, în cazul transferului domiciliului fiscal al unui contribuabil francez în Elveţia. Vom aborda acest aspect, în subsidiar, în cadrul consideraţiilor următoare.

D. În subsidiar, cu privire la caracterul proporţional al unei măsuri fiscale precum articolul 167 bis din CGI

95. Aşa cum am subliniat, articolul 167 bis din CGI, în redactarea sa de la data faptelor din litigiul principal, avea la bază principiul impozitării imediate a plusvalorilor latente la momentul plecării contribuabilului din Franţa. La cererea contribuabilului, acest impozit putea totuşi să fie substituit printr-o amânare a plăţii până la realizarea plusvalorilor, sub rezerva îndeplinirii anumitor condiţii, printre care obligaţia de a declara cuantumul plusvalorii într-un anumit termen şi de a constitui garanţii corespunzătoare pentru a asigura recuperarea impozitului.

96. Este cert că, îndeplinind aceste condiţii cu ocazia transferului domiciliului fiscal, domnul Picart a beneficiat de amânarea recuperării impozitului până la momentul cesiunii acestor titluri în 2005.

97. Nu rezultă cu claritate din dosar că domnul Picart contestă ansamblul mecanismului de impozitare a plusvalorilor latente prevăzut la articolul 167 bis din CGI sau contestă doar condiţiile care trebuie îndeplinite pentru a beneficia de amânarea plăţii. Întrucât Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), la care face trimitere instanţa naţională în a doua şi în a treia întrebare, se referă la aceste două aspecte, trebuie să se prezume că întregul mecanism prevăzut la articolul 167 bis din CGI este pus în discuţie în raport cu prevederile Acordului privind libera circulaţie a persoanelor aferente dreptului de stabilire.

98. Astfel cum am amintit deja, în Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), Curtea s-a pronunţat în sensul că mecanismul prevăzut la articolul 167 bis din CGI, instituit în scopul prevenirii riscului de evaziune fiscală, era incompatibil cu libertatea de stabilire prevăzută la articolul 52 din Tratatul CE (devenit, după modificare, articolul 43 CE şi ulterior articolul 49 TFUE).

99. În special, Curtea a apreciat că articolul 167 bis din CGI depășea cu mult ceea ce era necesar pentru prevenirea evaziunii fiscale, în măsura în care acest articol se întemeia pe o prezumție potrivit căreia orice contribuabil care își transfera domiciliul fiscal în alt stat membru avea intenția de a eluda legea fiscală franceză²⁹.

100. În plus, examinând modalitățile de aplicare a articolului 167 bis din CGI, respectiv condițiile referitoare la amânarea plății, Curtea a amintit că această amânare nu era automată, ci că era subordonată îndeplinirii unor condiții stricte, printre care aceea de a constitui garanții corespunzătoare pentru a asigura recuperarea impozitelor, care dădeau naștere ele însele unor restricții privind exercitarea libertății de stabilire. În măsura în care aceste condiții erau destinate punerii în aplicare a regimului de impozitare prevăzut la articolul 167 bis din CGI, care nu putea fi justificat de obiectivul prevenirii evaziunii fiscale, cu atât mai mult acest obiectiv nu putea fi invocat în susținerea respectivelor condiții³⁰.

101. În Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, punctele 49-51), care, reamintim, privea aplicarea regimului „exit tax” neerlandez în cazul unei alte persoane fizice, Curtea, pe de o parte, a constatat că obligația privind declarația fiscală, impusă la momentul transferului domiciliului fiscal, era proporțională având în vedere obiectivul de repartizare a competenței fiscale între statele membre, în timp ce, pe de altă parte, a confirmat că obligația de a constitui garanții, necesară pentru acordarea amânării la plata impozitului datorat în mod obișnuit imediat la momentul ieșirii de pe teritoriu, era disproporționată.

102. În acest stadiu al raționamentului, trebuie să se stabilească dacă motivarea acestor hotărâri privind proporționalitatea impozitării plusvalorilor latente, inclusiv condițiile referitoare la amânarea plății, poate fi luată în considerare în scopul interpretării prevederilor Acordului privind libera circulație a persoanelor.

103. Potrivit articolului 16 alineatul (2) din Acordul privind libera circulație a persoanelor, rezultă că, în măsura în care aplicarea Acordului privind libera circulație a persoanelor implică noțiuni de drept comunitar, se ține seama de jurisprudența relevantă a Curții anterioară datei semnării respectivului acord, altfel spus anterioară datei de 21 iunie 1999. Același articol precizează că jurisprudența ulterioară acestei date va fi supusă atenției Confederației Elvețiene și că, pentru a asigura funcționarea corectă a acordului, Comitetul mixt, la cererea oricăreia dintre părțile contractante, va stabili implicațiile acestei jurisprudențe.

104. Trimiterea la expresia „noțiuni de drept comunitar”, care pare să acționeze ca o delimitare materială a jurisprudenței relevante a Curții, în acord cu delimitarea temporală a datei semnării Acordului privind libera circulație a persoanelor, este relativ vagă.

105. În aceste condiții, Curtea recunoaște că intră sub incidența acestei expresii principiul egalității de tratament, care constituie „o noțiune de drept al Uniunii”³¹.

29 Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punctele 52-54).

30 Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, punctele 55-57).

31 A se vedea Hotărârea din 6 octombrie 2011, Graf și Engel (C-506/10, EU:C:2011:643, punctul 26), și Hotărârea din 21 septembrie 2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705, punctul 47).

106. Aceasta deduce de aici că, pentru a stabili existența unei eventuale inegalități de tratament între contribuabilii părților contractante în cadrul Acordului privind libera circulație a persoanelor, este necesar să se facă referire la principiile izvorâte din jurisprudența Curții, chiar anterioară datei de 21 iunie 1999 și confirmată ulterior, referitoare la comparabilitatea situațiilor acestor contribuabili și la justificarea unei eventuale diferențe de tratament prin urmărirea unor motive imperative de interes general, cu condiția ca această diferență de tratament să fie de natură să asigure realizarea obiectivului pe care îl urmărește și să nu depășească ceea ce este necesar pentru a-l atinge³².

107. Principiul proporționalității, astfel cum este interpretat în cadrul libertăților de circulație garantate în cadrul Uniunii, este, așadar, și o noțiune de drept al acesteia din urmă. Jurisprudența Curții, anterioară datei de 21 iunie 1999 și confirmată ulterior, cu privire la interpretarea acestui principiu ar trebui, așadar, să fie pertinentă pentru cea a prevederilor Acordului privind libera circulație a persoanelor.

108. În cazul în care Curtea ar aprecia că trebuie, în aplicarea articolului 16 alineatul (2) din Acordul privind libera circulație a persoanelor, să se inspire din Hotărârea din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), și din Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), pentru interpretarea dreptului de stabilire garantat lucrătorilor care desfășoară o activitate independentă de Acordul privind libera circulație a persoanelor, aceasta ar trebui, în principiu, să ia în considerare jurisprudența ulterioară acestor hotărâri, de asemenea ulterioară datei de 21 iunie 1999 și care interpretează conținutul principiului proporționalității.

109. Or, acest raționament nu este lipsit de dificultăți în ceea ce privește aplicarea principiului proporționalității în cazul regimurilor de impozitare a plusvalorilor latente „la ieșire”.

110. În contextul jurisprudenței ulterioare Hotărârii din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), și Hotărârii din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), Curtea a statuat că o reglementare a unui stat membru care impune recuperarea imediată a impozitului pe plusvalorile latente aferente elementelor de patrimoniu ale unei societăți care își transferă sediul administrativ efectiv într-un alt stat membru, chiar în momentul transferului respectiv, este disproporționată. Curtea a considerat că aducea o atingere mai redusă libertății de stabilire acordarea posibilității persoanei impozabile de a opta între, pe de o parte, plata imediată a acestui impozit și, pe de altă parte, amânarea plății cuantumului impozitului respectiv și, dacă este cazul, a dobânzilor potrivit reglementării naționale aplicabile³³.

111. În cadrul exercitării celei de a doua opțiuni, Curtea a admis, în Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 74), că statului membru în cauză îi era permis să țină cont și de riscul privind nerecuperarea impozitului, care crește pe măsura trecerii timpului, în cadrul reglementării sale naționale aplicabile plății amânate a datoriilor fiscale, prin măsuri precum constituirea unei garanții bancare³⁴.

32 A se vedea în acest sens Hotărârea din 21 septembrie 2016, Radgen (C-478/15, EU:C:2016:705, punctele 46 și 47). Punctul 46 din această hotărâre face trimitere la Hotărârea din 31 martie 1993, Kraus (C-19/92, EU:C:1993:125, punctul 32 și jurisprudența citată), precum și la Hotărârea din 16 martie 2010, Olympique Lyonnais (C-325/08, EU:C:2010:143, punctul 38 și jurisprudența citată).

33 A se vedea în acest sens Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctele 73 și 85), Hotărârea din 6 septembrie 2012, Comisia/Portugalia (C-38/10, EU:C:2012:521, punctele 31 și 32), Hotărârea din 23 ianuarie 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punctul 61), precum și Hotărârea din 16 aprilie 2015, Comisia/Germania (C-591/13, EU:C:2015:230, punctul 67).

34 A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 23 ianuarie 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punctul 65).

112. În concluzii precedente, ne-am pus întrebări privind corelația dintre aprecierea efectuată la punctul 74 din Hotărârea din 29 noiembrie 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), și fragmentele Hotărârii din 11 martie 2004, de *Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138), și ale Hotărârii din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), care constatau că obligația impusă contribuabilului de a constitui o garanție bancară pentru a beneficia de amânarea plății impozitului era disproporționată³⁵.

113. Am sugerat astfel că, în vederea menținerii coerenței acestor hotărâri, se impunea ca cerința privind constituirea unei garanții bancare, care poate însoți opțiunea de recuperare amânată a datoriei fiscale, să fie interpretată în mod strict. În această privință, am apreciat că o astfel de garanție nu ar putea fi solicitată decât dacă există un risc real și serios de nerecuperare a creanței fiscale³⁶.

114. Curtea, se pare, a fost receptivă față de această preocupare și această propunere în Hotărârea din 23 ianuarie 2014, *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20). Astfel, după ce a amintit fragmentele relevante ale celor trei hotărâri sus-menționate, Curtea a statuat, la punctul 67 din această hotărâre, că „o astfel de cerință [de constituire a unor garanții] nu poate fi impusă în principiu fără o evaluare prealabilă a riscului privind nerecuperarea impozitului”, precizând, la punctul 69 din respectiva hotărâre, că riscul respectiv trebuia să fie „real”.

115. Mai recent, în Hotărârea din 21 decembrie 2016, *Comisia/Portugalia* (C-503/14, EU:C:2016:979, punctele 53-56), Curtea a statuat că principiile rezultate din Hotărârea din 29 noiembrie 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), puteau fi transpuse în contextul impozitării plusvalorilor latente ale persoanelor fizice. Aceasta a amintit astfel punctele 73 și 74 din această ultimă hotărâre³⁷, omițând orice trimitere la abordarea, în opinia noastră, mai nuanțată, care rezultă din cuprinsul punctelor 67 și 69 din Hotărârea din 23 ianuarie 2014, *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20), în legătură cu proporționalitatea cerinței de constituire a unei garanții bancare care permite asigurarea recuperării amânate a impozitului pe plusvalorile latente.

116. Această scurtă analiză tinde să demonstreze că jurisprudența Curții cu privire la caracterul proporțional al mecanismelor de impozitare „la ieșire” a plusvalorilor latente între statele membre a fost dezvoltată în ultimii ani, fără a se baza pe o linie jurisprudențială constantă, care ar fi fost formulată anterior datei semnării Acordului privind libera circulație a persoanelor. Această jurisprudență, ulterioară datei de 21 iunie 1999, este de altfel, în opinia noastră, marcată de inconsecvențe atunci când este vorba de recunoașterea sau de nerecunoașterea posibilității ca un stat membru să solicite unui contribuabil să constituie o garanție bancară atunci când acest contribuabil optează pentru amânarea plății impozitului pe plusvalorile latente.

117. Prin urmare, este dificil de spus că jurisprudența Curții cu privire la proporționalitatea mecanismelor de impozitare „la ieșire” a plusvalorilor latente confirmă sau consolidează o jurisprudență a Curții, anterioară datei de 21 iunie 1999, care ar trebui să fie luată în considerare pentru interpretarea prevederilor Acordului privind libera circulație a persoanelor referitoare la dreptul de stabilire al lucrătorilor care desfășoară o activitate independentă.

118. În situații de incertitudine, ar fi necesar, după părerea noastră, să se țină seama de voința părților contractante de a nu extinde la interpretarea prevederilor Acordului privind libera circulație a persoanelor jurisprudența Curții dezvoltată ulterior datei de 21 iunie 1999, fără ca, conform articolului 16 alineatul (2) a treia teză din Acordul privind libera circulație a persoanelor, Comitetul mixt să fi „stabil[it] implicațiile acestei jurisprudențe”.

35 A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza *Comisia/Portugalia* (C-38/10, EU:C:2012:391, punctele 78-82).

36 A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza *Comisia/Portugalia* (C-38/10, EU:C:2012:391, punctele 81 și 82).

37 Hotărârea din 21 decembrie 2016, *Comisia/Portugalia* (C-503/14, EU:C:2016:979, punctele 58-60).

119. Desigur, mecanismul prevăzut la articolul 167 bis din CGI nu conferă un drept de a opta între recuperarea imediată a impozitului și plata amânată. Având în vedere Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 73), și Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Portugalia (C-503/14, EU:C:2016:979, punctele 58 și 59), acest mecanism ar trebui să fie considerat disproporționat.

120. Cu toate acestea, în litigiul principal este dificil de conceput că, presupunând chiar că acest mecanism oferea o astfel de opțiune, domnul Picart ar fi ales, în special în privința sumei plusvalorilor latente în discuție și a cuantumului impozitului stabilit, să fie impozitat imediat la transferul domiciliului fiscal în Elveția. Este mult mai verosimil să fi optat pentru amânarea plății până la realizarea plusvalorilor, ceea ce autoritățile fiscale franceze i-au permis în realitate să facă, la cererea sa, pe baza posibilității oferite de articolul 167 bis din CGI.

121. În ceea ce privește condiția referitoare la obligația de a constitui o garanție pentru a beneficia de o astfel de amânare a plății, astfel cum am demonstrat, jurisprudența Curții nu a oferit o soluție univocă, inclusiv în ipoteza (*quod non*) în care situația domnului Picart ar intra exclusiv sub incidența articolului 49 TFUE.

122. Așadar, o astfel de cerință ar fi părut disproporționată dacă ar fi fost urmată logica Hotărârii din 11 martie 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), a Hotărârii din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), și a Hotărârii din 23 ianuarie 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20). Astfel, după cum s-a subliniat în observațiile scrise prezentate de Comisie, cu toate că domnul Picart își transferase domiciliul în Elveția în iunie 2002, acesta a păstrat suficiente active și elemente de patrimoniu în Franța – în special societățile la care deținea participații substanțiale la capitalul social – pentru a permite autorităților fiscale franceze, în ipoteza unei lipse de cooperare din partea acestui contribuabil, să adopte măsuri conservatorii pentru a garanta recuperarea datoriei fiscale. Riscul unei nerecuperări a datoriei fiscale nu pare, așadar, real, în sensul Hotărârii din 23 ianuarie 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, punctul 69).

123. În schimb, obligația impusă contribuabilului de a constitui o garanție pentru a beneficia de amânarea recuperării impozitului ar fi, după toate probabilitățile, proporțională dacă s-ar urma raționamentul formulat de Curte în Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punctul 73), confirmat ultima oară în Hotărârea din 21 decembrie 2016, Comisia/Portugalia (C-503/14, EU:C:2016:979, punctul 59).

124. Având în vedere împrejurările cauzei principale, jurisprudența neunivocă a Curții analizată anterior în ceea ce privește aplicarea principiului proporționalității în cazul impozitului pe plusvalorile latente „la ieșire”, precum și voința părților contractante, astfel cum este exprimată la articolul 16 alineatul (2) a treia teză din Acordul privind libera circulație a persoanelor, apreciem, așadar, că în subsidiar Curtea ar trebui să considere că prevederile Acordului privind libera circulație a persoanelor referitoare la dreptul de stabilire al lucrătorilor care desfășoară o activitate independentă nu se opun unei măsuri fiscale precum cea prevăzută la articolul 167 bis din CGI.

V. Concluzie

125. Având în vedere considerațiile, prezentate cu titlu principal, care precedă, propunem Curții să răspundă după cum urmează întrebărilor adresate de Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța):

„Dreptul de stabilire al unui lucrător care desfășoară o activitate independentă, astfel cum rezultă din articolele 1 și 4 din Acordul dintre Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, privind libera circulație a persoanelor, încheiat la Luxemburg la 21 iunie 1999, precum și din articolul 12 alineatul (1) și din articolul 15 alineatul (1) din anexa la acest acord, trebuie interpretat în sensul că se aplică exclusiv în beneficiul unei persoane

fizice care dorește să desfășoare sau desfășoare o activitate independentă pe teritoriul unei alte părți contractante decât cea al cărei resortisant este, teritoriu pe care această persoană trebuie să poată beneficia de tratamentul național, altfel spus de interdicția, în ceea ce o privește, a oricărei măsuri discriminatorii, evidente sau disimulate, pe motiv de cetățenie. Având în vedere elementele furnizate de instanța de trimitere, reclamantul din litigiul principal nu pare să intre în domeniul de aplicare al prevederilor respective ale acordului.”