



## Repertoriul jurisprudenței

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 părților 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-Wurtemberg, 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;

\* Limba de procedură: germana.

– 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,

pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Acordului între Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, privind libera circulație a persoanelor, semnat la Luxemburg la 21 iunie 1999 (JO 2002, L 114, p. 6, Ediție specială, 11/vol. 74, p. 97, denumit în continuare „ALCP”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între domnul Martin Wächtler, pe de o parte, și Finanzamt Konstanz (Administrația Fiscală din Konstanz, Germania), pe de altă parte, în legătură cu decizia acestei administrații de a impozita, cu ocazia transferului domiciliului domnului Wächtler din Germania în Elveția, plusvaloarea latentă aferentă părților sociale deținute de acesta într-o societate cu sediul în Elveția în care are și calitatea de administrator.

### Cadrul juridic

#### *ALCP*

- 3 Comunitatea Europeană și statele membre ale acesteia, pe de o parte, și Confederația Elvețiană, pe de altă parte, au semnat, la 21 iunie 1999, șapte acorduri, printre care se numără ALCP. Prin Decizia 2002/309/CE, Euratom a Consiliului și a Comisiei privind Acordul de cooperare științifică și tehnologică din 4 aprilie 2002 privind încheierea a șapte acorduri cu Confederația Elvețiană (JO 2002, L 114, p. 1, rectificare în JO 2015, L 210, p. 38), aceste șapte acorduri au fost aprobate în numele Comunității Europene și au intrat în vigoare la 1 iunie 2002.
- 4 Potrivit preambulului ALCP, părțile contractante sunt „hotărâ[te] să realizeze libera circulație a persoanelor între [ele] pe baza normelor care se aplică în Comunitatea Europeană”.
- 5 Articolul 1 din acest acord prevede:

„Obiectivul prezentului acord, în beneficiul resortisanților statelor membre ale Comunității Europene și ai Elveției, este:

- (a) 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:

[...]

- (c) acordarea dreptului de intrare și de ședere pe teritoriul părților contractante persoanelor care nu desfășoară o activitate economică în țara gazdă;
- (d) acordarea unor condiții de viață, de angajare și muncă identice cu cele acordate resortisanților proprii.”

6 Articolul 2 din acordul menționat, intitulat „Nediscriminarea”, prevede:

„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 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 gazdă 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 gazdă 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 frontier 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 menționați 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 supusă 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 oricăror 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 dată acestora în statele contractante sau în landurile, cantoanele, districtele, departamentele, comunele sau grupările 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 eşalonări 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 gazdă) 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 Federală Germania și statul respectiv să fie asigurate. [...]

Amânarea se anulează atunci când:

- 1) contribuabilul sau succesorul său în drepturi în sensul celei de a treia teze punctul 1 înstrăinează părțile sociale sau le constituie în secret ca aport într-o societate în sensul articolului 17 alineatul (1) prima teză din [EStG] sau dacă se realizează una dintre ipotezele prevăzute la articolul 17 alineatul (4) din [EStG];
- 2) părțile sunt transmise unei persoane care nu este supusă integral la plata impozitului și care nu este supusă într-un stat membru [...] sau într-un stat semnatar al Acordului privind SEE unei obligații fiscale comparabile supunerii integrale la plata impozitului german pe venit;
- 3) părțile fac obiectul unei prelevări sau al unei alte operațiuni care, potrivit dreptului național, conduce la o luare în considerare a valorii parțiale sau a valorii de piață;
- 4) contribuabilul sau succesorul său în drepturi în sensul celei de a treia teze punctul 1 nu mai este supus impozitării potrivit primei teze ca urmare a transferului domiciliului sau al reședinței obișnuite.”

### **Litigiul principal și întrebarea preliminară**

- 26 Domnul Wächtler, resortisant german, este, începând cu 1 februarie 2008, administratorul unei societăți de drept elvețian în cadrul căreia desfășoară o activitate în domeniul consultanței informatice și ale cărei părți sociale le deține în proporție de 50 %.
- 27 La 1 martie 2011, domnul Wächtler și-a transferat domiciliul din Germania în Elveția. Ca urmare a acestui transfer, administrația fiscală din Konstanz a prelevat, în temeiul articolului 6 din AStG și al articolului 17 din EStG, impozitul pe venit pentru plusvaloarea latentă aferentă participației sale în cadrul societății respective.
- 28 Considerând că această impozitare generată de simplul transfer de domiciliu în Elveția este contrară ALCP și în special dreptului de stabilire prevăzut de acest acord, domnul Wächtler a introdus o acțiune la Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunalul Fiscal din Baden-Württemberg, Germania).
- 29 Această instanță are îndoieli cu privire la conformitatea cu preambulul și cu articolele 1, 2, 4, 6, 7, 16 și 21 din ALCP, precum și cu articolul 9 din anexa I la acest acord a regimului fiscal în cauză, care prevede impozitarea plusvalorilor latente aferente părților sociale deținute într-o societate fără amânarea plății impozitului datorat în cazul transferului, de către un resortisant al statului membru în cauză, al domiciliului său în Elveția, în condițiile în care, în cazul transferului realizat de un astfel de resortisant al domiciliului său în alt stat membru decât Republica Federală Germania sau într-un stat terț parte la Acordul privind SEE, acest regim fiscal permite amânarea, fără dobânzi și fără constituirea unei garanții, a plății unui astfel de impozit până la cesiunea efectivă a participațiilor respective, cu condiția, pe de o parte, ca statul gazdă să acorde Republicii Federale Germania asistență și sprijin în materie de recuperare fiscală și, pe de altă parte, ca contribuabilul să fie supus în statul gazdă unei impozitări comparabile cu supunerea la plata impozitului german pe venit.

- 30 Instanța menționată precizează că această amânare, în ceea ce privește acest din urmă caz al transferului domiciliului, a fost introdusă la articolul 6 alineatul (5) din AStG de legiuitorul național pentru motivul că, în lipsa posibilității de amânare a plății impozitului în cauză, regimul fiscal respectiv ar fi contrar libertății 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 său 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 introdusă 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, și Hotărârea din 24 noiembrie 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punctul 94, precum și jurisprudența citată). În plus, rezultă din această dispoziție că un termen va fi înțeles într-un sens special dacă este stabilit că aceasta a fost intenția părților (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 februarie 2018, Western Sahara Campaign UK, C-266/16, EU:C:2018:118, punctul 70).

- 36 În acest context, trebuie precizat, în primul rând, că ALCP se înscrie în cadrul mai general al relațiilor dintre Uniunea Europeană și Confederația Elvețiană. Deși nu participă la Spațiul Economic European și la piața internă a Uniunii, Confederația Elvețiană este totuși legată de aceasta din urmă prin numeroase acorduri bilaterale care acoperă domenii extinse și care prevăd drepturi și obligații specifice, similare, în anumite privințe, cu cele prevăzute de tratat. Obiectul general al acestor acorduri, inclusiv al ALCP, este favorizarea legăturilor economice dintre Uniune și Confederația Elvețiană (Hotărârea din 6 octombrie 2011, Graf și Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, punctul 33).
- 37 Cu toate acestea, întrucât Confederația Elvețiană nu a aderat la piața internă a Uniunii, interpretarea dată dispozițiilor dreptului Uniunii referitoare la această piață nu poate fi în mod automat transpusă interpretării ALCP, în afară de cazul în care dispoziții exprese în acest sens sunt prevăzute de acordul înșuși (Hotărârea din 15 martie 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, punctul 29).
- 38 În ceea ce privește, în al doilea rând, obiectivul ALCP și interpretarea termenilor săi, rezultă din preambul, din articolul 1 și din articolul 16 alineatul (2) din acordul menționat că acesta urmărește să realizeze, în favoarea resortisanților, persoane fizice, ai Uniunii și ai Confederației Elvețiene, libera circulație a persoanelor pe teritoriul acestor părți pe baza normelor care se aplică în Uniune, ale căror noțiuni trebuie interpretate ținând seama de jurisprudența relevantă a Curții anterioară datei semnării respectivului acord.
- 39 În ceea ce privește jurisprudența ulterioară acestei date, trebuie arătat că articolul 16 alineatul (2) din ALCP prevede, pe de o parte, că această jurisprudență trebuie supusă atenției Confederației Elvețiene și că, pe de altă parte, pentru a asigura funcționarea corectă a acestui acord, la cererea oricăreia dintre părțile contractante, Comitetul mixt prevăzut la articolul 14 din acordul menționat stabilește implicațiile acestei jurisprudențe. În aceste condiții, chiar în absența unei decizii a acestui comitet, este necesar, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 71 și 72 din concluzii, să se ia în considerare de asemenea jurisprudența menționată în măsura în care aceasta nu face decât să precizeze sau să confirme principiile evidențiate în jurisprudența existentă la data semnării ALCP referitoare la noțiunile de drept al Uniunii, din care acesta se inspiră.
- 40 În lumina acestor considerații trebuie să se analizeze domeniul de aplicare și dispozițiile ALCP.
- 41 Potrivit preambulului, precum și articolului 1 literele (a) și (c) din ALCP, intră în domeniul de aplicare al acestui acord atât persoanele fizice care desfășoară o activitate economică, cât și cele care nu desfășoară o astfel de activitate.
- 42 Reiese din dosarul de care dispune Curtea că domnul Wächtler desfășoară o activitate economică, în speță cea de consilier în domeniul informatic în cadrul unei societăți cu sediul în Elveția al cărei administrator este.
- 43 În ceea ce privește, mai precis, o astfel de persoană, din modul de redactare a articolului 1 litera (a) din acordul menționat reiese că acesta din urmă vizează să acorde un drept de intrare, de ședere, de acces la o activitate economică salariată, de stabilire ca lucrător care desfășoară 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 exista 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 societăți 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 prestărilor 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 jurisprudențe a Curții care exista deja la data semnării acestui acord, dreptul de stabilire, în sensul dreptului Uniunii, vizează nu numai asigurarea beneficiului tratamentului național în statul membru gazdă, ci și să împiedice restricțiile din partea statului membru de origine al resortisantului în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, punctul 16).

- 52 Astfel, în anumite împrejurări și în funcție de dispozițiile aplicabile, un resortisant al unei părți contractante a ALCP poate invoca drepturile conferite de acest acord nu numai împotriva statului către care își exercită dreptul la liberă circulație, ci și împotriva statului său de origine (Hotărârea din 15 martie 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, punctul 16 și jurisprudența citată).
- 53 Astfel, libertatea de circulație a persoanelor garantată de ALCP ar fi împiedicată în cazul în care un resortisant al unei părți contractante ar suferi un dezavantaj în statul său de origine pentru simplul motiv că și-a exercitat dreptul la liberă circulație (Hotărârea din 15 decembrie 2011, Bergström, C-257/10, EU:C:2011:839, punctul 28).
- 54 În consecință, principiul egalității de tratament prevăzut la articolul 15 alineatul (2) din anexa I la ALCP coroborat cu articolul 9 din aceeași anexă, poate fi invocat de un lucrător care desfășoară o activitate independentă care intră în domeniul de aplicare al acestui acord și împotriva statului său de origine.
- 55 Întrucât principiul egalității de tratament constituie o noțiune de drept al Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 octombrie 1977, Ruckdeschel și alții, 117/76 și 16/77, EU:C:1977:160, punctul 7, precum și Hotărârea din 6 octombrie 2011, Graf și Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, punctul 26 și jurisprudența citată) care exista la data semnării ALCP, trebuie, astfel cum rezultă din cuprinsul punctelor 38 și 39 din prezenta hotărâre, să se țină seama de principiile izvorâte din jurisprudența Curții referitoare la egalitatea de tratament pentru a determina existența unei eventuale inegalități de tratament interzise de ALCP (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 octombrie 2011, Graf și Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, punctul 26, precum și Hotărârea din 21 septembrie 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punctul 47).
- 56 În speță, trebuie să se constate că un resortisant german care, precum domnul Wächtler, și-a exercitat dreptul de stabilire ca lucrător care desfășoară o activitate independentă în temeiul ALCP suferă un dezavantaj fiscal în raport cu alți resortisanți germani care, asemenea lui, desfășoară o activitate independentă în cadrul unei societăți în care dețin părți sociale, dar care, spre deosebire de el, își mențin domiciliul în Germania. Astfel, aceștia din urmă nu trebuie să plătească impozitul pe plusvalorile aferente părților sociale în cauză decât la momentul la care sunt realizate aceste plusvalori, și anume cu ocazia cesiunii acestor părți sociale, în timp ce un resortisant precum domnul Wächtler este obligat să plătească impozitul în cauză, la momentul transferului domiciliului său în Elveția, pe plusvalorile latente aferente unor astfel de părți sociale, fără a putea beneficia de o amânare a plății până la cesiunea părților menționate.
- 57 Această diferență de tratament, care constituie un dezavantaj de trezorerie pentru un resortisant german precum domnul Wächtler, este de natură să îl descurajeze să își utilizeze efectiv dreptul de stabilire conferit de ALCP. În consecință, regimul fiscal în discuție în litigiul principal este susceptibil să împiedice dreptul de stabilire ca lucrător care desfășoară o activitate independentă garantat de acest acord.
- 58 Trebuie arătat însă că articolul 21 alineatul (2) din ALCP permite aplicarea unui tratament diferențiat, în materie fiscală, contribuabililor care nu se află într-o situație comparabilă, în special în ceea ce privește locul de reședință al acestora (Hotărârea din 21 septembrie 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punctul 45).
- 59 În această privință, trebuie arătat că, potrivit articolului 6 din AStG, Republica Federală Germania a decis să își exercite competența fiscală în privința plusvalorilor aferente unor părți sociale deținute de un resortisant german care au luat naștere în perioada în care acest resortisant era supus integral, în calitate de rezident fiscal german, la plata impozitului german, și aceasta indiferent de teritoriul pe care au luat naștere plusvalorile menționate.

- 60 Având în vedere obiectivul acestei legislații, care este acela de a impozita plusvalorile aferente unor părți sociale care au luat naștere în cadrul competenței fiscale a Republicii Federale Germania, situația unui resortisant al unui stat membru care își transferă domiciliul din Germania în Elveția este comparabilă cu cea a unui resortisant al unui un stat membru care își menține domiciliul în Germania. Astfel, în cele două cazuri, competența de a impozita aceste plusvalori revine Republicii Federale Germania, această competență fiind legată, în temeiul legislației sale naționale, de reședința fiscală a resortisantului în cauză pe teritoriul său în perioada în care au luat naștere plusvalorile respective, indiferent de locul în care acestea au luat naștere.
- 61 În aceste condiții, se pune problema dacă diferența de tratament menționată la punctele 56 și 57 din prezenta hotărâre poate fi justificată prin motivele imperative de interes general evocate de instanța de trimitere și prezentate la punctul 31 din prezenta hotărâre, și anume menținerea repartizării competenței fiscale între părțile la ALCP interesate, eficacitatea controalelor fiscale și necesitatea de a garanta eficacitatea recuperării impozitului în vederea prevenirii pierderilor de venituri fiscale.
- 62 În această privință, articolul 21 alineatul (3) de ALCP prevede că nicio dispoziție din acest acord nu împiedică părțile contractante să adopte 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 impunerii între Confederația Elvețiană, pe de o parte, și unul sau mai multe state membre, pe de altă parte, sau orice alte acorduri fiscale.
- 63 Cu toate acestea, asemenea măsuri, care corespund, potrivit jurisprudenței Curții în cadrul liberei circulații a persoanelor în interiorul Uniunii, unor motive imperative de interes general (a se vedea printre altele Hotărârea din 15 mai 1997, *Futura Participations și Singer*, C-250/95, EU:C:1997:239, punctul 31 și jurisprudența citată, Hotărârea din 3 octombrie 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, EU:C:2006:630, punctul 36, precum și Hotărârea din 11 decembrie 2014, *Comisia/Spania*, C-678/11, EU:C:2014:2434, punctele 45 și 46), trebuie, în orice caz, să respecte principiul proporționalității, cu alte cuvinte să fie de natură să realizeze aceste obiective și să nu depășească ceea ce este necesar pentru atingerea acestora.
- 64 În speță, este necesar să se precizeze că, deși determinarea quantumului impozitului în cauză la momentul transferului domiciliului în Elveția este o măsură de natură să asigure realizarea obiectivului legat de menținerea repartizării competenței fiscale între acest stat și Republica Federală Germania, acest obiectiv nu poate, în schimb, să justifice imposibilitatea de a amâna plata acestui impozit. Astfel, o asemenea amânare nu presupune renunțarea, de către Republica Federală Germania în favoarea Confederației Elvețiene, la competența sa fiscală în privința plusvalorilor născute în perioada în care deținătorul părților sociale în cauză era supus integral la plata impozitului german.
- 65 În ceea ce privește obiectivul legat de eficacitatea controalelor fiscale, Convenția dintre Confederația Elvețiană și Republica Federală Germania prevede posibilitatea schimbului de informații în materie fiscală între părțile contractante, astfel încât Republica Federală Germania ar putea obține de la autoritățile elvețiene competente informațiile necesare privind cesiunea, de către resortisantul respectiv care și-a transferat în prealabil domiciliul în Elveția, a părților sociale cărora le sunt inerente plusvalorile latente în cauză. Pe cale de consecință, imposibilitatea amânării plății impozitului în discuție în litigiul principal este o măsură care, în orice caz, depășește ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului menționat.
- 66 În ceea ce privește obiectivul legat de necesitatea de a garanta eficacitatea recuperării impozitului în vederea prevenirii pierderilor de venituri fiscale, trebuie să se constate că recuperarea imediată a impozitului în cauză la momentul transferului domiciliului contribuabilului poate, în principiu, să fie justificată prin necesitatea de a garanta recuperarea eficace a datoriei fiscale. Cu toate acestea, astfel cum a arătat avocatul general la punctele 103-105 din concluzii, această măsură depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestui obiectiv și trebuie, prin urmare, să fie considerată disproporționată. Astfel, în cazul în care există un risc de nerecuperare a impozitului datorat, printre altele din cauza

absenței unor mecanisme de asistență reciprocă în materia recuperării creanțelor fiscale, amânarea recuperării acestui impozit poate fi supusă condiției constituirii unei garanții (a se vedea prin analogie Hotărârea din 29 noiembrie 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punctele 73 și 74, precum și Hotărârea din 23 ianuarie 2014, DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punctele 65-67).

- 67 În aceste condiții, trebuie să se constate că regimul fiscal în discuție în litigiul principal constituie o restricție nejustificată privind dreptul de stabilire prevăzut de ALCP.
- 68 Această concluzie nu este repusă în discuție de faptul că, în cazul în care recuperarea imediată a impozitului datorat ar provoca greutăți considerabile pentru contribuabil, acest regim fiscal prevede posibilitatea unei plăți eșalonate a acestui impozit. Astfel, pe lângă faptul că o asemenea măsură de eșalonare nu este posibilă decât în cazuri specifice, ea nu este de natură să înlăture, într-un asemenea caz, dezavantajul de trezorerie reprezentat de obligația contribuabilului de a plăti, la momentul transferului domiciliului său în Elveția, o parte din impozitul datorat pe plusvalorile latente aferente părților sociale în cauză. În plus, aceasta rămâne mai oneroasă pentru contribuabil decât o măsură care prevede amânarea, până la cesiunea acestor părți sociale, a plății impozitului datorat.
- 69 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar ca la întrebarea adresată să se răspundă că 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.

### **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