

SENTENZA DELLA CORTE (Grande Sezione)

26 febbraio 2019

«Rinvio pregiudiziale – Accordo tra la Comunità europea e la Confederazione svizzera sulla libera circolazione delle persone – Trasferimento del luogo di domicilio di una persona fisica da uno Stato membro verso la Svizzera – Tassazione delle plusvalenze latenti relative alle quote societarie – Fiscalità diretta – Libera circolazione dei lavoratori autonomi – Parità di trattamento»

Nella causa C-581/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunale tributario del Baden-Württemberg, Germania), con decisione del 14 giugno 2017, pervenuta in cancelleria il 4 ottobre 2017, nel procedimento

Martin Wächtler

contro

Finanzamt Konstanz,

LA CORTE (Grande Sezione),

composta da K. Lenaerts, presidente, R. Silva de Lapuerta, vicepresidente, J.-C. Bonichot, A. Prechal, M. Vilaras, K. Jürimäe e C. Lycourgos, presidenti di sezione, A. Rosas, M. Ilešič, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby e C.G. Fernlund (relatore), giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: K. Malacek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 2 luglio 2018,

considerate le osservazioni presentate:

- per M. Wächtler, da R. Bock, Rechtsanwalt;
- per il governo tedesco, da T. Henze e R. Kanitz, in qualità di agenti;
- per il governo spagnolo, da S. Jiménez García e V. Ester Casas, in qualità di agenti;
- per il governo austriaco, da C. Pesendorfer, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da M. Wasmeier, B.-R. Killmann, M. Šimerdová e N. Gossement, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 27 settembre 2018,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

¹La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'accordo tra la Comunità europea ed i suoi Stati membri, da una parte, e la Confederazione svizzera, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone, firmato a Lussemburgo il 21 giugno 1999 (GU 2002, L 114, pag. 6; in prosieguo: l'«ALCP»).

²Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il sig. Martin Wächtler e il Finanzamt Konstanz (amministrazione finanziaria di Costanza, Germania) in relazione alla decisione dell'amministrazione di tassare, al momento del trasferimento del suo domicilio dalla Germania alla Svizzera, la plusvalenza latente relativa ai diritti societari detenuti dal medesimo in una società con sede in Svizzera e di cui questi, inoltre, è amministratore.

Contesto normativo

L'ALCP

³La Comunità europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la Confederazione svizzera, dall'altra, hanno firmato, in data 21 giugno 1999, sette accordi, tra i quali figura l'ALCP. Con la decisione 2002/309/CE, Euratom del Consiglio e della Commissione, per quanto riguarda l'Accordo sulla Cooperazione Scientifica e Tecnologica, del 4 aprile 2002, relativa alla conclusione di sette accordi con la Confederazione svizzera (GU 2002, L 114, pag. 1, e rettifica GU 2015, L 210, pag. 38), i sette accordi sono stati approvati in nome della Comunità europea e sono entrati in vigore il 1° giugno 2002.

⁴Ai sensi del preambolo dell'ALCP, le parti contraenti sono «decis[e] ad attuare la libera circolazione delle persone tra [esse] basandosi sulle disposizioni applicate nella Comunità europea».

⁵L'articolo 1 di tale Accordo così recita:

«Il presente Accordo a favore dei cittadini degli Stati membri della Comunità europea e della Svizzera si prefigge di:

a) un'attività economica dipendente, un diritto di stabilimento quale lavoratore autonomo e il diritto di rimanere sul territorio delle parti contraenti;

(...)

c) conferire un diritto di ingresso e di soggiorno, sul territorio delle parti contraenti, alle

persone che non svolgono un'attività economica nel paese ospitante;

^{d)}garantire le stesse condizioni di vita, di occupazione e di lavoro di cui godono i cittadini nazionali».

⁶Il successivo articolo 2, intitolato «Non discriminazione», dispone quanto segue:

«In conformità delle disposizioni degli allegati I, II e III del presente Accordo, i cittadini di una parte contraente che soggiornano legalmente sul territorio di un'altra parte contraente non sono oggetto, nell'applicazione di dette disposizioni, di alcuna discriminazione fondata sulla nazionalità».

⁷Ai sensi del successivo articolo 4, intitolato «Diritto di soggiorno e di accesso a un'attività economica»:

«Il diritto di soggiorno e di accesso a un'attività economica è garantito conformemente alle disposizioni dell'allegato I».

⁸L'articolo 6 dell'Accordo medesimo così recita:

«Alle persone che non svolgono un'attività economica è garantito il diritto di soggiorno sul territorio di una parte contraente conformemente alle disposizioni dell'allegato I relative alle persone che non svolgono attività».

⁹Il successivo articolo 7, rubricato «Altri diritti», prevede quanto segue:

«Conformemente all'allegato I, le parti contraenti disciplinano in particolare i diritti elencati qui di seguito legati alla libera circolazione delle persone:

a)il diritto alla parità di trattamento con i cittadini nazionali per quanto riguarda l'accesso a un'attività economica e il suo esercizio, nonché le condizioni di vita, di occupazione e di lavoro;

b)il diritto a una mobilità professionale e geografica, che consenta ai cittadini delle parti contraenti di spostarsi liberamente sul territorio dello Stato ospitante e di esercitare la professione scelta;

c)il diritto di rimanere sul territorio di una parte contraente dopo aver cessato la propria attività economica;

(...))».

¹⁰Ai sensi dell'articolo 15 di tale Accordo, gli allegati e i protocolli dello stesso ne costituiscono parte integrante.

¹¹Il successivo articolo 16, intitolato «Riferimento al diritto [della Comunità]», così dispone:

«1. Per conseguire gli obiettivi definiti dal presente Accordo, le parti contraenti prendono tutte le misure necessarie affinché nelle loro relazioni siano applicati diritti e obblighi equivalenti a quelli contenuti negli atti giuridici della Comunità europea ai quali viene fatto riferimento.

2. Nella misura in cui l'applicazione del presente Accordo implica nozioni di diritto comunitario, si terrà conto della giurisprudenza pertinente della Corte di giustizia delle Comunità europee precedente alla data della sua firma. La giurisprudenza successiva alla firma del presente Accordo verrà comunicata alla Svizzera. Per garantire il corretto funzionamento dell'accordo, il Comitato misto determinerà, su richiesta di una delle parti contraenti, le implicazioni di tale giurisprudenza».

¹²L'articolo 21 dell'Accordo medesimo, rubricato «Relazione con gli accordi bilaterali in materia di doppia imposizione», prevede quanto segue:

«1. Le disposizioni del presente Accordo lasciano impregiudicate le disposizioni degli accordi bilaterali tra la Svizzera e gli Stati membri della Comunità europea in materia di doppia imposizione. In particolare, le disposizioni del presente Accordo non devono incidere sulla definizione di lavoratore frontaliero secondo gli accordi di doppia imposizione.

2. Nessun elemento del presente Accordo vieta alle parti contraenti di operare distinzioni, nell'applicare le disposizioni pertinenti della loro normativa tributaria, tra contribuenti la cui situazione non è comparabile, segnatamente per quanto riguarda il luogo di residenza.

3. Nessun elemento del presente Accordo vieta alle parti contraenti di adottare o di applicare misure volte a garantire l'imposizione, il pagamento o il recupero effettivo delle imposte o a prevenire l'evasione fiscale conformemente alle disposizioni della normativa tributaria nazionale di una parte contraente o agli accordi tra la Svizzera, da un lato, e uno o più Stati membri [della Comunità europea], dall'altro, volti ad evitare la doppia imposizione, oppure di altre intese fiscali».

¹³L'allegato I dell'Accordo riguarda la libera circolazione delle persone. L'articolo 6 di tale allegato, al suo paragrafo 1, così recita:

«Il lavoratore dipendente cittadino di una parte contraente (in appresso denominato lavoratore dipendente) che occupa un impiego di durata uguale o superiore a un anno al servizio di un datore di lavoro dello Stato ospitante riceve una carta di soggiorno della durata di almeno 5 anni a decorrere dalla data del rilascio (...)».

¹⁴Ai sensi del successivo articolo 7, paragrafo 1:

«Il lavoratore dipendente frontaliero è un cittadino di una parte contraente che ha la sua residenza sul territorio di una parte contraente e che esercita un'attività retribuita sul territorio dell'altra parte contraente e ritorna al luogo del proprio domicilio di norma ogni giorno, o almeno una volta alla settimana».

¹⁵L'articolo 9 del medesimo allegato, rubricato «Parità di trattamento», ai suoi paragrafi 1 e 2, così dispone:

«1. Il lavoratore dipendente cittadino di una parte contraente non può ricevere sul territorio dell'altra parte contraente, a motivo della propria cittadinanza, un

trattamento diverso da quello riservato ai lavoratori dipendenti nazionali per quanto riguarda le condizioni di impiego e di lavoro, in particolare in materia di retribuzione, licenziamento, reintegrazione professionale o ricollocamento se disoccupato.

2. Il lavoratore dipendente e i membri della sua famiglia (...) godono degli stessi vantaggi fiscali e sociali dei lavoratori dipendenti nazionali e dei membri delle loro famiglie».

¹⁶Il capo III del medesimo allegato I, contenente gli articoli da 12 a 16, è dedicato ai lavoratori autonomi. L'articolo 12 di tale capo, intitolato «Disciplina del soggiorno», dispone, al suo paragrafo 1:

«Il cittadino di una parte contraente che desideri stabilirsi nel territorio di un'altra parte contraente per esercitarvi un'attività indipendente (in appresso denominato "lavoratore autonomo") riceve una carta di soggiorno della durata di almeno cinque anni a decorrere dalla data di rilascio, purché dimostri alle autorità nazionali competenti di essersi stabilito o di volersi stabilire a tal fine».

¹⁷L'articolo 13, intitolato «Lavoratori autonomi frontalieri», al paragrafo 1 così recita:

«Il lavoratore autonomo frontaliere è un cittadino di una parte contraente che risiede sul territorio di una parte contraente ed esercita un'attività indipendente sul territorio dell'altra parte contraente e ritorna al luogo del proprio domicilio di norma ogni giorno o almeno una volta alla settimana».

¹⁸L'articolo 15 del medesimo allegato, intitolato «Parità di trattamento», stabilisce quanto segue:

«1. Il lavoratore autonomo riceve nel paese ospitante, per quanto riguarda l'accesso a un'attività indipendente e al suo esercizio, lo stesso trattamento riservato ai cittadini nazionali.

2. Le disposizioni dell'articolo 9 del presente allegato si applicano, mutatis mutandis, ai lavoratori autonomi di cui al presente capo».

Convenzione tra la Confederazione svizzera e la Repubblica federale di Germania

¹⁹La Convenzione tra la Confederazione svizzera e la Repubblica federale di Germania per evitare la doppia imposizione in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, dell'11 agosto 1971 (BGBl. 1972 II, pag. 1022), come modificata dal protocollo del 27 ottobre 2010 (BGBl. 2011 I, pag. 1092), (in prosieguo: la «Convenzione tra la Confederazione svizzera e la Repubblica federale di Germania») dispone, al suo articolo 1:

«La presente Convenzione si applica alle persone che sono residenti di uno Stato contraente o di ciascuno dei due Stati».

²⁰L'articolo 4, paragrafo 1, della Convenzione tra la Confederazione svizzera e la

Repubblica federale di Germania dispone quanto segue:

«Ai sensi della presente convenzione l'espressione "residente di uno Stato contraente" designa ogni persona che, in forza della legislazione di detto Stato, è assoggettata illimitatamente alle imposte di tale Stato».

²¹Ai sensi dell'articolo 13 di detta Convenzione:

«1. I [redditi] derivanti dall'alienazione di beni immobili, come definiti al paragrafo 2 dell'articolo 6, sono imponibili nello Stato contraente dove detti beni sono situati.

2. I [redditi] derivanti dall'alienazione di beni mobili facenti parte dell'attivo di una stabile organizzazione che un'impresa di uno Stato contraente ha nell'altro Stato contraente, o di beni mobili facenti parte di una sede fissa della quale un residente di uno Stato contraente dispone nell'altro Stato contraente per l'esercizio di una libera professione, compresi i guadagni analoghi derivanti dall'alienazione totale di detta stabile organizzazione (unitamente [o no] alla relativa impresa) o di detta sede fissa, sono imponibili in questo altro Stato.

(...)

3. I [redditi] derivanti dall'alienazione di ogni altro bene non menzionato nei paragrafi 1 e 2 sono imponibili soltanto nello Stato contraente del quale l'alienante è residente.

(...)

5. Se, alla partenza di una persona fisica in esso domiciliata, uno Stato contraente assoggetta ad imposta le plusvalenze provenienti da una partecipazione essenziale ad una società residente in questo Stato, l'altro Stato, quando assoggetta ad imposta il [reddito] proveniente dall'alienazione successiva della partecipazione, conformemente alle disposizioni del paragrafo 3, accerterà il [reddito] in capitale conseguito con l'alienazione prendendo per base, a titolo di spese di acquisto, l'ammontare che il primo Stato ha ammesso come ricavato al momento della partenza».

²²L'articolo 27, paragrafo 1, di tale convenzione prevede quanto segue:

«Le autorità competenti degli Stati contraenti si scambiano le informazioni verosimilmente rilevanti per l'attuazione delle disposizioni della presente Convenzione oppure per la gestione o attuazione del diritto interno relativo alle imposte di qualsiasi natura o denominazione, percepite per conto degli Stati contraenti o dei loro "Länder", cantoni, distretti, circoli, comuni o consorzi di comuni, nei limiti in cui l'imposizione prevista non è contraria alla Convenzione. Lo scambio di informazioni non è soggetto a limitazioni ai sensi degli articoli 1 e 2».

Normativa tedesca

²³L'Einkommensteuergesetz (legge sull'imposta sul reddito delle imprese), nel testo

applicabile al procedimento principale (BGBl. 2009 I, pag. 3366; in prosieguo: l'«EStG»), prevede, all'articolo 1, paragrafo 1:

«Le persone fisiche che hanno il loro domicilio o la residenza abituale sul territorio nazionale sono assoggettate integralmente all'imposta sul reddito (...)».

²⁴L'articolo 17, paragrafi 1 e 2, dell'EStG così dispone:

«1. Rientra tra i redditi di impresa anche la plusvalenza ottenuta dalla cessione di quote di una società di capitali, qualora il cedente, nei cinque anni precedenti, abbia detenuto partecipazioni – dirette o indirette – nel capitale della società pari almeno all'1%. (...)»

2. Ai sensi del paragrafo 1 si considera come plusvalenza la differenza, al netto delle spese di cessione, tra il prezzo di vendita e il costo di acquisto (...)».

²⁵La Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (legge tributaria relativa ai rapporti con l'estero), dell'8 settembre 1972 (BGBl. 1972 I, pag. 1713), nel testo applicabile al procedimento principale (in prosieguo: l'«AStG»), prevede, all'articolo 6:

«1. Nel caso di una persona fisica che, per un periodo pari ad almeno dieci anni complessivi, sia stata illimitatamente imponibile ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, dell'[EStG] e la cui imponibilità illimitata venga meno per effetto del trasferimento del domicilio o della residenza abituale, le quote societarie di cui all'articolo 17, paragrafo 1, primo periodo, dell'[EStG], sono soggette a tassazione ai sensi dell'articolo 17 dell'[EStG] al momento della cessazione dell'imponibilità illimitata, anche in assenza di cessione, qualora a tale data ricorrano le condizioni relative alle partecipazioni societarie previste da tale disposizione.

(...)

4. Fatto salvo il paragrafo 5, l'imposta sui redditi dovuta ai sensi del paragrafo 1 dev'essere differita e scaglionata, su richiesta dell'interessato, in distinti versamenti a intervalli regolari per un periodo massimo di cinque anni a decorrere dalla prima scadenza, tramite la costituzione di una garanzia, laddove la riscossione immediata produrrebbe conseguenze difficilmente sopportabili per il contribuente. Il differimento dev'essere annullato qualora, nel corso del periodo differito, le quote societarie vengano cedute o siano oggetto di un conferimento dissimulato in una società ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, dell'[EStG], ovvero laddove si realizzi una delle ipotesi di cui all'articolo 17, paragrafo 4, dell'[EStG]. (...)»

5. Qualora il contribuente che si trovi nella situazione di cui al paragrafo 1, primo periodo, sia cittadino di uno Stato membro (...) o di un altro Stato al quale si applica l'accordo sullo Spazio economico europeo [del 2 maggio 1992 (GU 1994, L 1, pag. 3; in prosieguo: "l'accordo SEE")] e sia soggetto, in seguito al venire meno dell'imponibilità illimitata, in uno di tali Stati (Stato ospitante) ad imposizione analoga all'assoggettamento all'imposta sui redditi tedesca, l'imposta dovuta in forza

del paragrafo 1 dev'essere differita senza interessi e senza costituzione di garanzia. Tale misura è subordinata alla condizione che l'assistenza amministrativa e la reciproca assistenza in materia di riscossione fiscale fra la Repubblica federale di Germania e tale Stato siano garantite. (...)

Il differimento dev'essere annullato nei seguenti casi:

- 1) qualora il contribuente o il suo avente causa ai sensi del terzo periodo, punto 1, ceda le quote o ne faccia un conferimento dissimulato in una società ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, primo periodo, dell'[EStG], o al verificarsi di una delle ipotesi di cui all'articolo 17, paragrafo 4, dell'[EStG];
- 2) qualora siano trasmesse quote ad una persona non illimitatamente imponibile, non soggetta ad imposizione analoga all'imponibilità illimitata all'imposta sui redditi tedesca in uno Stato membro (...) o in uno Stato aderente all'Accordo SEE;
- 3) qualora le quote siano oggetto di un prelievo o di un'altra operazione in cui, in virtù del diritto nazionale, debba essere assunto il loro valore parziale o il loro valore corrente;
- 4) qualora il contribuente o il suo avente causa ai sensi del terzo periodo, punto 1, cessi di essere fiscalmente imponibile ai sensi del primo periodo a seguito di trasferimento del proprio domicilio o della propria residenza abituale».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 26) Il sig. Wächtler, cittadino tedesco, dal 1° febbraio 2008 è amministratore di una società di diritto svizzero, nell'ambito della quale esercita un'attività di consulenza informatica e di cui detiene il 50% delle quote societarie.
- 27) Il 1° marzo 2011, il sig. Wächtler trasferiva il proprio domicilio dalla Germania alla Svizzera. In seguito a tale trasferimento, l'amministrazione fiscale di Costanza, in applicazione dell'articolo 6 dell'ASTG e dell'articolo 17 dell'ESTG, applicava l'imposta sul reddito sulla plusvalenza latente relativa alla sua partecipazione in detta società.
- 28) Ritenendo che tale tassazione, generata dal solo trasferimento del proprio domicilio verso la Svizzera, fosse contraria all'ALCP, e, più in particolare, al diritto di stabilimento ivi previsto, il sig. Wächtler ricorreva dinanzi al Finanzgericht Baden-Württemberg (giudice tributario del Baden-Württemberg, Germania).
- 29) Tale giudice nutre taluni dubbi circa la conformità al preambolo e agli articoli 1, 2, 4, 6, 7, 16 e 21 dell'ALCP nonché all'articolo 9 dell'allegato I di tale accordo, del regime fiscale controverso, che prevede la tassazione delle plusvalenze latenti relative alle quote societarie, senza differimento del pagamento dell'imposta dovuta, nel caso di trasferimento del domicilio di un cittadino dello Stato membro medesimo verso la Svizzera, mentre, nel caso di un trasferimento del domicilio del cittadino verso uno

Stato membro diverso dalla Repubblica federale di Germania o verso uno Stato terzo parte dell'accordo SEE, tale regime fiscale consente il differimento, senza interessi e senza costituzione di garanzia, del pagamento dell'imposta stessa fino alla cessione effettiva delle quote societarie sebbene, da un lato, lo Stato ospitante presti alla Repubblica federale di Germania assistenza e sostegno in materia di riscossione fiscale e, dall'altro lato, il contribuente sia soggetto in tale Stato ospitante a tassazione analoga all'imposta sui redditi tedesca.

³⁰Il giudice medesimo precisa che tale differimento, per quanto riguarda quest'ultima fattispecie di trasferimento del domicilio, è stato introdotto all'articolo 6, paragrafo 5, dell'AStG dal legislatore nazionale sulla base del rilievo che, in assenza di possibilità di differimento del pagamento dell'imposta de qua, il regime fiscale controverso osterebbe alla libertà di stabilimento garantita dal diritto dell'Unione, considerato che un cittadino tedesco, laddove mantenga il proprio domicilio sul territorio nazionale, viene infatti tassato solo al momento della realizzazione della plusvalenza sulle quote societarie interessate. La conformità al diritto dell'Unione della modifica apportata a tale disposizione relativa al differimento della riscossione sarebbe stata, del resto, confermata dalla sentenza dell'11 marzo 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138).

³¹Nell'ipotesi in cui il regime fiscale in causa costituisse una limitazione al diritto di stabilimento ai sensi dell'ALCP, il medesimo giudice si chiede se tale restrizione possa essere giustificata da ragioni imperative di interesse generale connesse alla salvaguardia della ripartizione della giurisdizione tributaria tra le parti contraenti interessate, all'efficienza dei controlli fiscali e alla necessità di garantire l'efficienza della riscossione dell'imposta allo scopo di prevenire le perdite di gettito fiscale e, in caso affermativo, se tale limitazione sia idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito e non vada oltre quanto necessario per il suo conseguimento.

³²Ciò premesso, il Finanzgericht Baden-Württemberg (giudice tributario del Baden-Württemberg) ha deciso di sospendere la decisione e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se le disposizioni dell'[ALCP], in particolare il suo Preambolo, nonché gli articoli 1, 2, 4, 6, 7, 16 e 21 e l'articolo 9 dell'allegato I, debbano essere interpretate nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro per effetto della quale, al fine di escludere che taluni redditi possano sfuggire alla base imponibile, le plusvalenze latenti relative a diritti societari e non ancora realizzate vengano assoggettate a imposta (senza differimento del relativo versamento), nell'ipotesi in cui un cittadino di tale Stato membro ivi residente ed ivi illimitatamente imponibile trasferisca il proprio domicilio in Svizzera e non in uno Stato membro (...) o in uno Stato cui si applichi l'accordo sullo Spazio economico europeo».

Sulla pronuncia pregiudiziale

³³Come esposto supra al punto 30, la possibilità di differire il pagamento dell'imposta sulle plusvalenze latenti relative a quote societarie, in caso di trasferimento, da parte di un cittadino tedesco, del proprio domicilio verso uno Stato membro diverso dalla Repubblica federale tedesca o verso uno Stato terzo parte dell'accordo SEE, è stata introdotta dal legislatore nazionale per rendere il regime fiscale tedesco conforme al diritto dell'Unione relativo alla libera circolazione delle persone, dal momento che un cittadino tedesco che mantiene il suo domicilio sul territorio nazionale è tassato quanto alle plusvalenze relative a quote societarie solo al momento della loro realizzazione.

³⁴Pertanto, si deve ritenere che, con la questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se le clausole dell'ALCP debbano essere interpretate nel senso che ostino ad un regime fiscale di uno Stato membro che, in una situazione in cui un cittadino di uno Stato membro, persona fisica, che eserciti un'attività economica sul territorio della Confederazione svizzera, trasferisca il proprio domicilio dallo Stato membro, il cui regime fiscale è controverso, verso la Svizzera, preveda la riscossione, al momento di tale trasferimento, dell'imposta dovuta sulla plusvalenza latente relativa alle quote societarie detenute dal cittadino medesimo, mentre, in caso di mantenimento del domicilio nel medesimo Stato membro, la riscossione dell'imposta ha luogo solo al momento della realizzazione della plusvalenza, vale a dire al momento della cessione delle quote societarie interessate.

³⁵In limine, l'ALCP, essendo un trattato internazionale, dev'essere interpretato, conformemente all'articolo 31 della convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, del 23 maggio 1969 (*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 1155, pag. 331), in buona fede, seguendo il senso ordinario da attribuire ai suoi termini nel loro contesto e alla luce del suo oggetto e del suo scopo (sentenze del 2 marzo 1999, Eddline El-Yassini, C-416/96, EU:C:1999:107, punto 47, e del 24 novembre 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punto 94 nonché giurisprudenza ivi citata). Inoltre, emerge da tale disposizione che un termine dev'essere inteso in un senso specifico se risulta che tale era l'intenzione delle parti (v., in tal senso, sentenza del 27 febbraio 2018, Western Sahara Campaign UK, C-266/16, EU:C:2018:118, punto 70).

³⁶In tale contesto, occorre precisare, in primo luogo, che l'ALCP si colloca nell'ambito più generale delle relazioni tra l'Unione europea e la Confederazione svizzera. Anche se quest'ultima non partecipa allo Spazio economico europeo e al mercato interno dell'Unione, essa è tuttavia legata a quest'ultima da molteplici accordi che disciplinano vasti settori e prevedono diritti ed obblighi specifici, analoghi, per certi aspetti, a quelli previsti dal Trattato. L'oggetto generale di tali accordi, ivi compreso l'ALCP, è quello di rafforzare i rapporti economici tra l'Unione e la Confederazione svizzera (sentenza dell'6 ottobre 2011, Graf e Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, punto 33).

³⁷Tuttavia, poiché la Confederazione svizzera non ha aderito al mercato interno

dell'Unione, l'interpretazione data alle disposizioni del diritto dell'Unione riguardanti tale mercato non può essere automaticamente trasposta all'interpretazione dell'ALCP, salvo espresse disposizioni a tal fine previste dall'accordo stesso (sentenza del 15 marzo 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, punto 29).

³⁸Per quanto riguarda, in secondo luogo, l'obiettivo dell'ALCP e l'interpretazione di tali termini, risulta dal preambolo, dall'articolo 1 e dall'articolo 16, paragrafo 2, dell'Accordo medesimo, che esso mira a realizzare, in favore dei cittadini, persone fisiche, dell'Unione e della Confederazione svizzera, la libera circolazione delle persone sul territorio di tali parti, basandosi sulle disposizioni in applicazione nell'Unione, le cui nozioni devono essere interpretate tenendo conto della giurisprudenza pertinente della Corte anteriore alla data della firma del suddetto Accordo.

³⁹Per quanto riguarda la giurisprudenza successiva a tale data, occorre rilevare che l'articolo 16, paragrafo 2, dell'ALCP prevede, da un lato, che tale giurisprudenza debba essere comunicata alla Confederazione svizzera e, dall'altro lato, che, allo scopo di assicurare il buon funzionamento dell'Accordo, su domanda di una parte contraente, il comitato misto previsto al suo articolo 14 determina le implicazioni di una simile giurisprudenza. Ciò premesso, anche in assenza di una decisione di tale comitato, tale giurisprudenza, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 71 e 72 delle proprie conclusioni, dev'essere parimenti presa in considerazione per quanto essa non faccia che precisare o confermare i principi elaborati nella giurisprudenza esistente alla data della firma dell'ALCP relativa alle nozioni di diritto dell'Unione, a cui l'Accordo stesso si ispira.

⁴⁰Alla luce di tali considerazioni occorre esaminare l'ambito di applicazione e le clausole dell'ALCP.

⁴¹Ai sensi del preambolo nonché dell'articolo 1, lettere a) e c), dell'ALCP, rientrano nell'ambito di applicazione di tale Accordo tanto le persone fisiche che esercitano un'attività economica quanto quelle che non esercitano una simile attività.

⁴²Emerge dagli atti di cui dispone la Corte che il sig. Wächtler esercita un'attività economica, nel caso di specie quella di consulenza informatica nell'ambito di una società con sede in Svizzera di cui è amministratore.

⁴³Per quanto riguarda, più in particolare, una persona in una simile posizione, emerge dal tenore dell'articolo 1, lettera a), di tale Accordo che questo ha lo scopo di concedere il diritto d'ingresso, di soggiorno e di accesso a un'attività economica dipendente, il diritto di stabilimento quale lavoratore autonomo e il diritto di rimanere sul territorio delle parti contraenti. A tale scopo, l'articolo 4 dell'Accordo medesimo prevede che il diritto di soggiorno e di accesso ad un'attività economica è garantito conformemente alle disposizioni dell'allegato I dello stesso.

⁴⁴Per quanto riguarda lo status con il quale l'attività economica de qua è esercitata, dal raffronto tra gli articoli 6 e 7 dell'allegato I dell'ALCP con i successivi articoli 12

e 13 risulta che la distinzione operata tra il lavoratore subordinato e il lavoratore autonomo è legata alla questione se l'attività economica in questione debba essere considerata come un'«attività subordinata» o un'«attività non subordinata».

⁴⁵In tale contesto, si deve rammentare che la nozione di «lavoratore subordinato» è una nozione di diritto dell'Unione (sentenza del 19 marzo 1964, Unger, 75/63, EU:C:1964:19, pagg. 364 e 365) esistente già alla data della firma dell'Accordo. La caratteristica essenziale del rapporto di lavoro subordinato è la circostanza che una persona fornisca, per un certo periodo di tempo, a favore di un'altra e sotto la direzione di quest'ultima, prestazioni in contropartita delle quali riceve una retribuzione. Al contrario, dev'essere qualificata come «attività non subordinata», un'attività esercitata senza rapporto di subordinazione (v., per analogia, sentenze del 27 giugno 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, punti 25 e 26, nonché del 20 novembre 2001, Jany e a., C-268/99, EU:C:2001:616, punto 34).

⁴⁶Considerato che il sig. Wächtler esercita la propria attività di consulenza informatica nell'ambito di una società di cui è amministratore e di cui detiene il 50% delle quote societarie, nel caso di specie, manca il vincolo di subordinazione che caratterizza un'attività subordinata, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 38 e 39 delle proprie conclusioni. Ne consegue che il sig. Wächtler esercita un'attività economica non subordinata in quanto lavoratore autonomo, ai sensi dell'ALCP.

⁴⁷Per quanto riguarda l'ambito di applicazione *ratione personae* della nozione di «autonomo», ai sensi dell'ALCP, la Corte ha già avuto modo di precisare che detto ambito è definito agli articoli 12 e 13 dell'allegato I di tale Accordo (sentenza del 15 marzo 2018, Winner Wetten, C-355/16, EU:C:2018:184, punto 18).

⁴⁸Emerge dall'articolo 12, paragrafo 1, dell'allegato medesimo che tale disposizione è applicabile al cittadino, persona fisica, di una parte contraente che si stabilisce sul territorio di un'altra parte contraente e esercita un'attività non subordinata sul territorio di tale altra parte (v., in tal senso, sentenza del 15 marzo 2018, Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, punti 22 e 23).

⁴⁹Orbene, il sig. Wächtler si trova nella situazione di un cittadino di una parte contraente dell'ALCP, vale a dire la Repubblica federale di Germania, che si è stabilito sul territorio di un'altra parte contraente, vale a dire la Confederazione svizzera, per esercitarvi, nell'ambito di una società, attività lavorativa non subordinata. Tale situazione ricade, quindi, nella sfera d'applicazione dell'articolo 12, paragrafo 1, dell'allegato I dell'ALCP.

⁵⁰La circostanza che il sig. Wächtler detiene il 50% delle quote societarie della società nell'ambito della quale esercita l'attività non subordinata de qua non può rimettere in causa tale constatazione. Infatti, come rilevato dall'avvocato generale, in sostanza, ai paragrafi da 43 a 56 delle proprie conclusioni, il diritto di stabilimento in quanto lavoratore autonomo, ai sensi dell'ALCP, comprende, ad eccezione della prestazione di servizi, ogni attività economica o lucrativa di una persona fisica non ricompresa nella nozione di «subordinato». Inoltre, l'esercizio effettivo di tale diritto presuppone

la facoltà di scegliere la forma giuridica appropriata a tale scopo.

- ⁵¹Per quanto riguarda la possibilità per un cittadino di una parte contraente di far valere i diritti derivanti dall'ALCP nei confronti del proprio Stato di origine, occorre rilevare che, secondo una giurisprudenza della Corte già sussistente alla data della firma di tale Accordo, il diritto di stabilimento, ai sensi del diritto dell'Unione, è diretto non soltanto ad assicurare il beneficio del trattamento nazionale nello Stato membro ospitante, ma parimenti ad essere di ostacolo alle limitazioni derivanti dallo Stato membro di origine del cittadino interessato (v., in tal senso, sentenza del 27 settembre 1988, *Daily Mail and General Trust*, 81/87, EU:C:1988:456, punto 16).
- ⁵²Pertanto, in alcune circostanze ed in funzione delle disposizioni applicabili, un cittadino di una parte contraente dell'ALCP può invocare diritti sanciti da tale Accordo non solo nei confronti dello Stato verso il quale esercita il proprio diritto alla libera circolazione, ma parimenti nei confronti del proprio Stato d'origine (sentenza del 15 marzo 2018, *Picart*, C-355/16, EU:C:2018:184, punto 16 e giurisprudenza ivi citata).
- ⁵³Infatti, la libertà di circolazione delle persone, garantita dall'ALCP, sarebbe ostacolata se un cittadino di una parte contraente subisse uno svantaggio nel proprio paese di origine per il solo motivo di aver esercitato il proprio diritto di circolazione (sentenza del 15 dicembre 2011, *Bergström*, C-257/10, EU:C:2011:839, punto 28).
- ⁵⁴Ne consegue che il principio di parità di trattamento, previsto all'articolo 15, paragrafo 2, dell'allegato I dell'ALCP, in combinato disposto con l'articolo 9 di tale allegato, può essere dedotto da un lavoratore autonomo che rientra nell'ambito di applicazione dell'Accordo stesso parimenti nei confronti del proprio Stato di origine.
- ⁵⁵Considerato che il principio di parità di trattamento costituisce una nozione di diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenze del 19 ottobre 1977, *Ruckdeschel e a.*, 117/76 e 16/77, EU:C:1977:160, punto 7, nonché del 6 ottobre 2011, *Graf e Engel*, C-506/10, EU:C:2011:643, punto 26 e giurisprudenza ivi citata) esistente già alla data della firma dell'ALCP si deve tener conto, come esposto ai punti 38 e 39 supra, dei principi elaborati dalla giurisprudenza della Corte riguardo alla parità di trattamento per determinare l'esistenza di un'eventuale disparità di trattamento vietata dall'ALCP (v., in tal senso, sentenze del 6 ottobre 2011, *Graf e Engel*, C-506/10, EU:C:2011:643, punto 26, nonché del 21 settembre 2016, *Radgen*, C-478/15, EU:C:2016:705, punto 47).
- ⁵⁶Nel caso di specie, si deve rilevare che un cittadino tedesco il quale, al pari del sig. Wächtler, abbia esercitato il proprio diritto di stabilimento in quanto lavoratore autonomo ai sensi dell'ALCP, subisce uno svantaggio fiscale rispetto agli altri cittadini tedeschi che, al pari del medesimo, esercitino un'attività indipendente nell'ambito di una società di cui detengano quote societarie, ma che, a differenza dello stesso, mantengano il loro domicilio in Germania. Infatti, questi ultimi devono assolvere l'imposta sulle plusvalenze afferenti alle quote societarie interessate esclusivamente al momento della realizzazione delle plusvalenze stesse, vale a dire al

momento della cessione di tali quote societarie, mentre un cittadino come il sig. Wächtler è tenuto a pagare l'imposta in questione, al momento del trasferimento del suo domicilio verso la Svizzera, sulle plusvalenze latenti relative a tali quote societarie, senza poter beneficiare di un differimento del pagamento fino alla cessione delle quote medesime.

⁵⁷Tale differenza di trattamento, che costituisce uno svantaggio finanziario per un cittadino tedesco quale il sig. Wächtler, è di natura tale da dissuaderlo dal fare effettivo uso del proprio diritto di stabilimento derivante dall'ALCP. Ne consegue che il regime fiscale in causa nel procedimento principale è idoneo ad ostacolare il diritto di stabilimento in quanto lavoratore autonomo garantito dall'Accordo.

⁵⁸Si deve, tuttavia, tener conto che l'articolo 21, paragrafo 2, dell'ALCP consente l'applicazione di un trattamento differenziato, in materia fiscale, ai contribuenti che non si trovano in una situazione comparabile, in particolare per quanto riguarda il loro luogo di residenza (sentenza del 21 settembre 2016, Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punto 45).

⁵⁹A tale riguardo, va osservato che, ai sensi dell'articolo 6 dell'ASTG, la Repubblica federale di Germania ha deciso di esercitare la propria giurisdizione tributaria per quanto riguarda le plusvalenze relative alle quote societarie detenute da un cittadino tedesco, plusvalenze sorte durante il periodo di imponibilità illimitata di tale cittadino, in quanto residente fiscale in Germania, alla tassazione tedesca e ciò, qualunque sia il territorio sul quale tali plusvalenze siano sorte.

⁶⁰Alla luce di tale normativa, consistente nell'assoggettare a tassazione le plusvalenze di quote societarie sorte nell'ambito della giurisdizione tributaria della Repubblica federale di Germania, la situazione di un cittadino di uno Stato membro che trasferisca il proprio domicilio dalla Germania alla Svizzera è paragonabile a quella di un cittadino di uno Stato membro che mantenga il proprio domicilio in Germania. Infatti, in entrambi i casi, il potere di assoggettare a tassazione tali plusvalenze spetta alla Repubblica federale di Germania, giacché tale potere è connesso, in forza della sua normativa nazionale, alla residenza fiscale del cittadino interessato sul suo territorio durante il periodo in cui tali plusvalenze sono sorte, a prescindere dal luogo in cui siano sorte.

⁶¹Si chiede quindi se la differenza di trattamento descritta supra ai punti 56 e 57 possa esser giustificata dalle ragioni imperative di interesse generale dedotte dal giudice del rinvio ed esposte supra al punto 31, vale a dire la salvaguardia della ripartizione della giurisdizione tributaria tra le parti dell'ALCP interessate, l'efficienza dei controlli fiscali e la necessità di garantire l'efficace riscossione dell'imposta per prevenire perdite del gettito fiscale.

⁶²A tal riguardo, l'articolo 21, paragrafo 3, dell'ALCP dispone che nessuna disposizione dell'Accordo vieti alle parti contraenti di adottare o di applicare misure volte a garantire l'imposizione, il pagamento o l'effettiva riscossione delle imposte o a prevenire l'evasione fiscale conformemente alle disposizioni della normativa

tributaria nazionale di una parte contraente o agli accordi tra la Confederazione svizzera, da un lato, e uno o più Stati membri, dall'altro, volti ad evitare le doppie imposizioni, oppure altre intese fiscali.

⁶³Tuttavia, tali misure, che corrispondono, in forza della giurisprudenza della Corte nell'ambito della libera circolazione delle persone all'interno dell'Unione, a ragioni imperative di interesse generale (v., tra le altre, sentenze del 15 maggio 1997, Futura Participations e Singer, C-250/95, EU:C:1997:239, punto 31 e giurisprudenza ivi citata; del 3 ottobre 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punto 36, nonché dell'11 dicembre 2014, Commissione/Spagna, C-678/11, EU:C:2014:2434, punti 45 e 46), devono, in ogni caso, rispettare il principio di proporzionalità, vale a dire che devono essere idonee a realizzare tali obiettivi e che non devono andare al di là di quanto necessario per il loro conseguimento.

⁶⁴Nel caso di specie, si deve precisare che, se la determinazione del quantum dell'imposta controversa al momento del trasferimento del domicilio verso la Svizzera è una misura idonea ad assicurare la realizzazione dell'obiettivo relativo alla conservazione della ripartizione della giurisdizione tributaria tra lo Stato medesimo e la Repubblica federale di Germania, detto obiettivo non può, al contrario, giustificare l'impossibilità di differire il pagamento dell'imposta stessa. Infatti, un simile differimento non comporta che la Repubblica federale di Germania abdichi, a favore della Confederazione svizzera, alla propria giurisdizione tributaria in ordine alle plusvalenze sorte durante il periodo di imponibilità illimitata del titolare delle quote societarie all'imposta tedesca.

⁶⁵Per quanto riguarda l'obiettivo relativo all'efficienza dei controlli fiscali, la convenzione tra la Confederazione svizzera e la Repubblica federale di Germania volta ad evitare le doppie imposizioni prevede la possibilità di scambio di informazioni in materia fiscale tra le parti contraenti, cosicché la Repubblica federale di Germania potrebbe ottenere dalle autorità svizzere competenti le informazioni necessarie relative alla cessione, da parte del cittadino interessato che abbia preliminarmente trasferito il suo domicilio in Svizzera, di quote societarie alle quali attengono le plusvalenze latenti in causa. Conseguentemente, la mancata possibilità di differimento dell'assolvimento dell'imposta oggetto del procedimento principale costituisce una misura che, in ogni caso, va oltre quanto necessario per raggiungere tale obiettivo.

⁶⁶Quanto all'obiettivo vertente sulla necessità di garantire un'efficace riscossione dell'imposta al fine di prevenire perdite di gettito fiscale, si deve rilevare che l'immediata riscossione dell'imposta de qua al momento del trasferimento del domicilio del contribuente può essere giustificata, in via di principio, dalla necessità di assicurare un'efficace riscossione dei debiti fiscali. Tuttavia, come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi da 103 a 105 delle proprie conclusioni, tale misura va oltre quanto è necessario per raggiungere detto obiettivo e dev'essere pertanto

considerata come sproporzionata. Infatti, nel caso in cui sussista un rischio di mancata riscossione dell'imposta dovuta, in particolare a causa dell'assenza del meccanismo di assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti fiscali, il differimento del recupero di tale imposta potrà essere subordinato all'obbligo di costituzione di una garanzia (v., per analogia, sentenze del 29 novembre 2011, *National Grid Indus*, [C-371/10](#), [EU:C:2011:785](#), punti [73](#) e [74](#), nonché del 23 gennaio 2014, *DMC*, [C-164/12](#), [EU:C:2014:20](#), punti da [65](#) a [67](#)).

⁶⁷Ciò detto, si deve ritenere, in conclusione, che il regime fiscale oggetto del procedimento principale costituisce un'ingiustificata restrizione al diritto di stabilimento previsto dall'ALCP.

⁶⁸Tale conclusione non è rimessa in causa dalla circostanza che, nel caso in cui l'immediata riscossione dell'imposta dovuta comportasse conseguenze difficilmente sopportabili per il contribuente, il regime fiscale de quo prevede la possibilità di un frazionamento rateale dell'imposta dovuta. Infatti, oltre al fatto che tale frazionamento del pagamento è possibile solo nel caso specifico, esso non è in grado di eliminare, in un caso del genere, lo svantaggio fiscale rappresentato dall'obbligo per il contribuente di versare, al momento del trasferimento del proprio domicilio verso la Svizzera, una parte dell'imposta dovuta sulle plusvalenze latenti relative alle quote societarie interessate. Inoltre, il pagamento frazionato resta più oneroso per il contribuente rispetto ad una misura consistente nel prevedere il differimento, fino alla cessione delle quote societarie stesse, dell'assolvimento dell'imposta dovuta.

⁶⁹Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, occorre rispondere alla questione posta dichiarando che le clausole dell'ALCP devono essere interpretate nel senso che ostano ad un regime fiscale di uno Stato membro che, in una situazione in cui un cittadino di uno Stato membro, persona fisica, esercente un'attività economica sul territorio della Confederazione svizzera, trasferisca il proprio domicilio dallo Stato membro, il cui regime fiscale è in causa, verso la Svizzera, preveda la riscossione, al momento del trasferimento stesso, dell'imposta dovuta sulle plusvalenze latenti relative a quote societarie detenute dal cittadino medesimo, mentre, in caso di mantenimento del domicilio nel medesimo Stato membro, la riscossione dell'imposta ha luogo solo nel momento di realizzazione delle plusvalenze, vale a dire al momento della cessione delle quote societarie stesse.

Sulle spese

⁷⁰Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Grande Sezione) dichiara:

Le clausole dell'Accordo tra la Comunità europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la Confederazione svizzera, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone, firmato a Lussemburgo il 21 giugno 1999, devono essere interpretate nel senso che ostano ad un regime fiscale di uno Stato membro che, in una situazione in cui un cittadino di uno Stato membro, persona fisica, esercente un'attività economica sul territorio della Confederazione svizzera, trasferisca il proprio domicilio dallo Stato membro, il cui regime fiscale è in causa, verso la Svizzera, preveda la riscossione, al momento del trasferimento stesso, dell'imposta dovuta sulle plusvalenze latenti relative a quote societarie detenute dal cittadino medesimo, mentre, in caso di mantenimento del domicilio nel medesimo Stato membro, la riscossione dell'imposta ha luogo solo nel momento di realizzazione delle plusvalenze, vale a dire al momento della cessione delle quote societarie stesse.