

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

15 marzo 2018

«Rinvio pregiudiziale – Accordo tra la Comunità europea e i suoi Stati membri, da una parte, e la Confederazione svizzera, dall'altra, sulla libera circolazione delle persone – Fiscalità diretta – Trasferimento del luogo di residenza da uno Stato membro verso la Svizzera – Imposizione delle plusvalenze latenti relative a rilevanti partecipazioni nel capitale di società stabilite nello Stato membro d'origine in occasione di tale trasferimento – Ambito di applicazione dell'accordo»

Nella causa C-355/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Conseil d'État (Consiglio di Stato, Francia), con decisione del 23 giugno 2016, pervenuta in cancelleria il 28 giugno 2016, nel procedimento

Christian Picart

contro

Ministre des Finances et des Comptes publics,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta, presidente di sezione, C.G. Fernlund (relatore), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev e S. Rodin, giudici,

avvocato generale: P. Mengozzi

cancelliere: V. Giacobbo-Peyronnel, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 16 febbraio 2017,

considerate le osservazioni presentate:

- per C. Picart, da P.-J. Douvier e A. d'Aubigny, avocats;
- per il governo francese, da D. Colas e E. de Moustier, in qualità di agenti;
- per il governo tedesco, da T. Henze e R. Kanitz, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da N. Gossement e M. Šimerdová, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 26 luglio 2017,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La 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»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il sig. Christian Picart e il ministre des Finances et des Comptes publics (ministro delle Finanze e dei Conti pubblici) in merito alla decisione con la quale l'amministrazione fiscale francese, da un lato, ha rivalutato l'ammontare della plusvalenza latente relativa alle rilevanti partecipazioni, nel capitale di società stabilite in Francia, che il sig. Picart deteneva e che aveva dichiarato al momento del trasferimento della sua residenza dal proprio Stato di origine alla Svizzera e, dall'altro, ha addebitato al sig. Picart una maggiorazione dell'imposta sul reddito e dei contributi sociali, con le relative sanzioni.

Contesto normativo

L'ALCP

- 3 La 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. I sette accordi sono stati approvati a nome della Comunità con la decisione 2002/309/CE, Euratom del Consiglio e della Commissione, del 4 aprile 2002, (GU 2002, L 114, pag. 1), e sono entrati in vigore il 1° giugno 2002.
- 4 L'articolo 16 dell'ALCP, al suo paragrafo 2, così prevede:

«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 della Corte 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».
- 5 Il capo III dell'allegato I dell'ALCP è dedicato agli autonomi. L'articolo 12 di tale allegato, rubricato «Disciplina del soggiorno», è formulato nei termini seguenti:

«1. Il cittadino di una parte contraente che desideri stabilirsi nel territorio di un'altra parte contraente per esercitarvi un'attività indipendente (in appreso denominato "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.

2. La carta di soggiorno è automaticamente rinnovabile per almeno cinque anni purché il lavoratore autonomo dimostri alle autorità nazionali competenti di esercitare un'attività economicamente indipendente.

(...)».

- 6 L'articolo 13 di tale allegato, intitolato «Lavoratori autonomi frontalieri», al suo paragrafo 1 così recita:

«1. 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».

La normativa francese

- 7 Ai sensi dell'articolo 167 bis del code général des impôts (codice generale delle imposte), nella sua versione in vigore alla data dei fatti di cui al procedimento principale (in prosieguo: il «CGI»):

«I. - 1. I contribuenti fiscalmente residenti in Francia per un periodo di almeno sei anni nel corso degli ultimi dieci anni sono soggetti ad imposizione fiscale, alla data del trasferimento della loro residenza al di fuori della Francia, per le plusvalenze accertate sui diritti societari di cui all'articolo 150-0 A e detenuti alle condizioni della lettera f dell'articolo 164 B.

(...)

II. - 1. Il pagamento dell'imposta afferente alla plusvalenza accertata può essere differito fino al momento in cui si effettuerà la trasmissione, il riscatto, il rimborso ovvero l'annullamento dei diritti societari in oggetto.

La sospensione di pagamento è subordinata alla condizione che il contribuente dichiari l'ammontare della plusvalenza accertata alle condizioni di cui al [punto] I, chieda di beneficiare della sospensione, designi un rappresentante stabilito in Francia autorizzato a ricevere le comunicazioni relative alla base imponibile, alla riscossione e al contenzioso dell'imposta e costituisca presso l'agente contabile incaricato della riscossione, prima della sua partenza, garanzie idonee ad assicurare la riscossione del credito del Tesoro.

(...)

2. I contribuenti che beneficiano della sospensione di pagamento in applicazione del presente articolo sono tenuti alla dichiarazione prevista all'articolo 170, paragrafo 1. L'importo complessivo delle imposte il cui pagamento è sospeso viene indicato in tale dichiarazione alla quale è allegata una distinta compilata su un modulo rilasciato dall'amministrazione da cui risulti l'ammontare dell'imposta relativa ai titoli interessati per la quale la sospensione di pagamento non è scaduta nonché, se del caso, la natura e la data dell'evento che comporta la scadenza della sospensione.

(...)

L'imposta versata localmente dal contribuente ed afferente alla plusvalenza effettivamente realizzata al di fuori del territorio francese è imputabile all'imposta sul reddito determinata in Francia, a condizione che essa sia comparabile a tale imposta.

4. La mancata produzione della dichiarazione e della distinta di cui al [paragrafo] 2 o l'omissione, totale o parziale, delle informazioni che debbono esservi contenute comportano l'esigibilità immediata dell'imposta il cui pagamento è sospeso».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 8 Il sig. Picart ha trasferito la propria residenza dalla Francia alla Svizzera nel 2002. Alla data di tale trasferimento, egli deteneva rilevanti partecipazioni nel capitale sociale di varie società francesi.
- 9 All'atto di tale trasferimento, il sig. Picart ha dichiarato, conformemente all'articolo 167 bis del CGI, una plusvalenza latente sui titoli di tali partecipazioni e, al fine di beneficiare di una sospensione di pagamento della relativa imposta, ha designato un rappresentante fiscale in Francia e ha fornito una cauzione bancaria a titolo di garanzia, per assicurare la riscossione del credito del Tesoro francese.
- 10 Nel 2005, il sig. Picart ha ceduto i titoli in questione, ponendo così fine alla sospensione di detta imposizione fiscale. A seguito di un esame della sua situazione fiscale personale, l'amministrazione fiscale francese ha rivalutato l'ammontare della plusvalenza dichiarata e ha addebitato al sig. Picart una maggiorazione dell'imposta sul reddito e dei contributi sociali, con le relative sanzioni.
- 11 Al fine di ottenere lo sgravio da tale maggiorazione d'imposta e da tali sanzioni, il sig. Picart ha proposto opposizione. In seguito al rigetto di tale opposizione da parte dell'amministrazione fiscale, il sig. Picart ha adito il tribunal administratif de Montreuil (tribunale amministrativo di Montreuil, Francia), dinanzi al quale ha sostenuto, senza successo, che l'articolo 167 bis del CGI era incompatibile con l'ALCP poiché la libertà di stabilimento garantita da tale accordo gli permetteva di stabilirsi in Svizzera e di esercitarvi in quanto lavoratore autonomo un'attività economica, consistente nella gestione delle sue varie partecipazioni, dirette o indirette, in svariate società da lui controllate in Francia. Tale argomento è stato respinto anche in appello, dinanzi alla cour administrative d'appel de Versailles (Corte d'appello amministrativa di Versailles, Francia), e il sig. Picart ha quindi intentato un ricorso per cassazione dinanzi al Conseil d'État (Consiglio di Stato, Francia).
- 12 Il giudice del rinvio si chiede, in sostanza, se il diritto di stabilimento in qualità di lavoratore autonomo, ai sensi dell'ALCP, abbia la stessa portata della libertà di stabilimento garantita dall'articolo 49 TFUE ai cittadini degli Stati membri dell'Unione e, in caso affermativo, se si debba tener conto, per la sua applicazione, della giurisprudenza derivante dalla sentenza del 7 settembre 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), pronunciata successivamente alla data della firma di tale accordo.
- 13 In tale contesto, il Conseil d'État (Consiglio di Stato) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se il diritto di stabilimento in qualità di lavoratore autonomo, come definito dagli articoli 1 e 4 dell'[ALCP] e dall'articolo 12 del suo allegato I, possa essere considerato equivalente alla libertà di stabilimento garantita alle persone che esercitano un'attività autonoma dall'articolo 49 TFUE;
- 2) se, in tale ipotesi, tenuto conto delle disposizioni dell'articolo 16 dell'[ALCP], occorra applicare la giurisprudenza derivante dalla sentenza del 7 settembre 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), successiva a detto accordo, nel caso di un cittadino di uno Stato membro che abbia trasferito la propria residenza in Svizzera e che si limiti a conservare le partecipazioni detenute in società soggette al diritto di tale Stato membro, le quali gli conferiscono una sicura influenza sulle decisioni di tali società e gli permettono di determinarne le

attività, senza [intendere] esercitare in Svizzera un'attività autonoma diversa da quella esercitata nello Stato membro di cui era cittadino e consistente nella gestione di tali partecipazioni;

- 3) se, nell'ipotesi in cui tale diritto non fosse equivalente alla libertà di stabilimento, esso debba essere interpretato nello stesso senso in cui la Corte di giustizia dell'Unione europea ha interpretato la libertà di stabilimento nella sua sentenza del 7 settembre 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525)».

Sulle questioni pregiudiziali

- 14 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede se, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, le disposizioni dell'ALCP debbano essere interpretate nel senso che ostano a una normativa di uno Stato parte di tale accordo, come quella di cui al procedimento principale, la quale, quando una persona fisica trasferisce la propria residenza da tale Stato ad un altro Stato parte di tale accordo, pur mantenendo la propria attività economica nel primo di questi due Stati, prevede l'imposizione immediata delle plusvalenze latenti relative a rilevanti partecipazioni che tale persona detiene nel capitale di società soggette al diritto del primo di detti Stati in occasione di tale trasferimento di residenza e che ammette la riscossione differita dell'imposta dovuta solo a condizione che siano costituite garanzie atte ad assicurare il recupero di tale imposta, quando invece una persona che detiene anch'essa tali partecipazioni, ma che continua a risiedere nel territorio del primo di questi Stati membri, viene tassata solo al momento della cessione di tali partecipazioni.
- 15 Il sig. Picart sostiene che l'attività di gestione, dalla Svizzera, delle sue partecipazioni nelle società stabilite in Francia rientra nell'ambito del diritto di stabilimento in qualità di lavoratore autonomo, ai sensi dell'ALCP, diritto che dovrebbe poter far valere anche nei confronti del suo Stato di origine.
- 16 A tale riguardo va ricordato che la Corte ha già statuito che, in talune circostanze e in considerazione delle disposizioni applicabili, i cittadini di una parte contraente possono invocare diritti sanciti dall'ALCP non solo nei confronti del paese verso il quale esercitano la libertà di circolazione, ma anche nei confronti del loro stesso paese (sentenza del 28 febbraio 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, punto 33).
- 17 Pertanto, occorre verificare, anzitutto, se una situazione come quella del sig. Picart rientri nell'ambito di applicazione *ratione personae* della nozione di «lavoratori autonomi» ai sensi dell'ALCP e, in tal caso, se tale accordo contenga disposizioni che il sig. Picart possa far valere nei confronti del proprio Stato di origine.
- 18 A tal riguardo occorre rilevare che il capo III dell'allegato I dell'ALCP, relativo agli autonomi, contiene gli articoli 12 e 13, che definiscono tale ambito di applicazione.
- 19 Ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1, di tale allegato, è considerato lavoratore autonomo il cittadino di una parte contraente che desideri stabilirsi nel territorio di un'altra parte contraente per esercitarvi un'attività indipendente.
- 20 Per quanto concerne l'articolo 13, paragrafo 1, di detto allegato, esso è dedicato ai lavoratori autonomi frontalieri, vale a dire i cittadini di una parte contraente che

risiedono sul territorio di una parte contraente ed esercitano un'attività indipendente sul territorio dell'altra parte contraente e ritornano al luogo del proprio domicilio di norma ogni giorno o almeno una volta alla settimana.

- 21 Orbene, nel procedimento principale, senza che sia necessario determinare, nell'ambito del presente rinvio pregiudiziale, se un'attività di gestione di partecipazioni come quella di cui trattasi costituisca un'attività autonoma, ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1, o dell'articolo 13, paragrafo 1, del medesimo allegato, occorre constatare che la situazione del sig. Picart non rientra in nessuna di queste due disposizioni.
- 22 Infatti, in primo luogo, come risulta dalla formulazione dell'articolo 12, paragrafo 1, dell'allegato I dell'ALCP, il diritto di stabilimento, ai sensi di tale disposizione, è riservato ai cittadini, persone fisiche, di una parte contraente che intendano stabilirsi nel territorio di un'altra parte contraente per esercitare un'attività indipendente in tale territorio.
- 23 Pertanto, affinché la suddetta disposizione sia applicabile, l'interessato deve esercitare la sua attività autonoma nel territorio di una parte contraente diversa da quella di cui possiede la cittadinanza.
- 24 Orbene, nel procedimento principale, dal fascicolo a disposizione della Corte risulta che il sig. Picart, cittadino francese, non intende svolgere la propria attività economica nel territorio della Confederazione svizzera, bensì conservare un'attività nel territorio del suo Stato di origine. Ne consegue che la situazione del sig. Picart non rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 12, paragrafo 1, dell'allegato I dell'ALCP.
- 25 In secondo luogo, come risulta dalla formulazione dell'articolo 13, paragrafo 1, dell'allegato I dell'ALCP, rientra in tale disposizione la situazione di un cittadino di una parte contraente che risiede sul territorio di una parte contraente di tale accordo 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.
- 26 Per quanto riguarda tale disposizione, occorre ricordare che la Corte, nella sua sentenza del 28 febbraio 2013, Etwain (C-425/11, EU:C:2013:121, punti 34 e 35), ha dichiarato che la situazione di una coppia di lavoratori autonomi che avevano trasferito la loro residenza dal loro Stato di origine alla Svizzera, pur mantenendo al contempo la loro attività in tale Stato di origine, e che ritornavano quotidianamente dal luogo della loro attività lavorativa verso quello della loro residenza, rientra nell'ambito di detta disposizione.
- 27 Orbene, nel caso di specie, dal fascicolo a disposizione della Corte risulta che il sig. Picart, a differenza di tale coppia di lavoratori autonomi, rimane nel territorio del suo Stato di residenza, ossia la Confederazione svizzera, dal quale intende esercitare la sua attività economica nel proprio Stato di origine, e che, contrariamente a quanto previsto dall'articolo 13, paragrafo 1, dell'allegato I dell'ALCP, egli non effettua ogni giorno, o almeno una volta alla settimana, un tragitto dal luogo della sua attività economica a quello della sua residenza. Pertanto, una situazione come quella del sig. Picart non può essere considerata analoga a quella che ha dato origine alla sentenza del 28 febbraio 2013, Etwain (C-425/11, EU:C:2013:121). Di conseguenza, una situazione come quella del sig. Picart non rientra nell'ambito di applicazione di tale disposizione.

- 28 Ne consegue che una situazione come quella del sig. Picart non rientra nell'ambito di applicazione *ratione personae* della nozione di «lavoratori autonomi», ai sensi dell'ALCP, e, pertanto, egli non può avvalersi di tale accordo.
- 29 Infine, per quanto concerne l'interpretazione dell'articolo 43 CE (divenuto 49 TFUE) che risulta dalla sentenza del 7 settembre 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), è sufficiente ricordare che, 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 (v., in tal senso, sentenze del 12 novembre 2009 Grimme, C-351/08, EU:C:2009:697, punto 29; dell'11 febbraio 2010, Fokus Invest, C-541/08, EU:C:2010:74, punto 28, e del 15 luglio 2010, Hengartner e Gasser, C-70/09, EU:C:2010:430, punto 42).
- 30 Orbene, l'ALCP non prevede tali espresse disposizioni.
- 31 Inoltre, l'interpretazione dell'articolo 43 CE (divenuto 49 TFUE) data dalla Corte nella sua sentenza del 7 settembre 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525) ha ancor meno incidenza sulle considerazioni precedenti, poiché, come risulta dai paragrafi 63 e seguenti delle conclusioni dell'avvocato generale, né la formulazione né la portata di tale articolo possono essere assimilate a quelle delle disposizioni pertinenti dell'ALCP.
- 32 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che, poiché una situazione come quella di cui al procedimento principale non rientra nell'ambito di applicazione *ratione personae* della nozione di «lavoratori autonomi», ai sensi dell'ALCP, le disposizioni di tale accordo devono essere interpretate nel senso che esse non ostano a una normativa di uno Stato parte di tale accordo, come quella di cui al procedimento principale, la quale, quando una persona fisica trasferisce la propria residenza da tale Stato a un altro Stato parte di detto accordo, pur mantenendo la propria attività economica nel primo di questi due Stati, senza effettuare ogni giorno, o almeno una volta alla settimana, un tragitto dal luogo della sua attività economica a quello della sua residenza, prevede la tassazione immediata delle plusvalenze latenti relative a rilevanti partecipazioni che tale persona detiene nel capitale di società soggette al diritto del primo di detti Stati in occasione di tale trasferimento di residenza e ammette la riscossione differita dell'imposta dovuta solo a condizione che siano costituite garanzie atte ad assicurare il recupero di tale imposta, mentre una persona che detiene anch'essa tali partecipazioni, ma che continua a risiedere nel territorio del primo di tali Stati membri, viene tassata solo al momento della cessione delle suddette partecipazioni.

Sulle spese

- 33 Nei 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 (Prima Sezione) dichiara:

Poiché una situazione come quella di cui al procedimento principale non rientra nell'ambito di applicazione *ratione personae* della nozione di

«lavoratori autonomi», ai sensi 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, le disposizioni di quest'ultimo devono essere interpretate nel senso che esse non ostano a una normativa di uno Stato parte di tale accordo, come quella di cui al procedimento principale, la quale, quando una persona fisica trasferisce la propria residenza da tale Stato ad un altro Stato parte di tale accordo, pur mantenendo la propria attività economica nel primo di questi due Stati, senza effettuare ogni giorno, o almeno una volta alla settimana, un tragitto dal luogo della sua attività economica a quello della sua residenza, prevede la tassazione immediata delle plusvalenze latenti relative a rilevanti partecipazioni che tale persona detiene nel capitale di società soggette al diritto del primo di detti Stati in occasione di tale trasferimento di residenza e ammette la riscossione differita dell'imposta dovuta solo a condizione che siano costituite garanzie atte ad assicurare il recupero di tale imposta, mentre una persona che detiene anch'essa tali partecipazioni, ma che continua a risiedere nel territorio del primo di tali Stati membri, viene tassata solo al momento della cessione delle suddette partecipazioni.