

Le exit tax e la compatibilità con la libera circolazione delle persone tra UE e Svizzera

Dalla pronuncia Picart (C-355/16) alla causa Wächler (C-581/17)



Francesca Amaddeo

Avvocato, Dottoressa di ricerca in Diritto dell'Unione Europea e Ordinamenti Nazionali presso l'Università degli Studi di Ferrara, Ricercatrice del Centro competenze tributarie della SUPSI

Ancora una volta, la CGUE si è trovata a dover affrontare la delicata tematica inerente l'interpretazione e l'applicazione dell'ALC sottoscritto tra UE e Svizzera. Entrambe le questioni sottoposte ai Giudici di Strasburgo hanno ad oggetto l'(in)compatibilità delle cd. exit tax con l'ALC. In entrambe le vertenze, assumono particolare rilievo aspetti quali la nozione di diritto di stabilimento e quella di attività di lavoratore autonomo. Scopo del contributo è ripercorrere l'analisi condotta dalla CGUE nella sentenza Picart (C-355/16) e nella recentissima Wächler (C-581/17).

I. Introduzione.....	195
II. L'ALC e le exit tax.....	195
a. Premessa.....	195
b. Causa Picart (C-355/16).....	196
1. I fatti di causa.....	196
2. Breve analisi delle questioni pregiudiziali.....	196
3. Rapporti tra l'ALC e le norme convenzionali.....	196
4. Diritto di stabilimento e definizione di attività di "lavoratore autonomo" nell'ALC.....	197
5. Conclusioni.....	198
c. Causa Wächler (C-581/17).....	199
1. I fatti di causa.....	199
2. La questione pregiudiziale: analisi degli aspetti chiave.....	199
3. Ambito di applicazione soggettivo dell'ALC e identificazione dell'attività svolta dal contribuente.....	200
4. Il diritto di stabilimento conferito agli autonomi dall'ALC e la sua eventuale restrizione.....	200
5. Le giustificazioni della restrizione al diritto di stabilimento conferita all'ALC ai lavoratori autonomi..	201
III. Conclusioni.....	202

I. Introduzione

Nel corso dello scorso anno, due sono state le questioni affrontate dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea (CGUE) in tema di interpretazione dell'Accordo sulla libera circolazione

delle persone sottoscritto tra l'allora Comunità europea ed i suoi Stati membri e la Svizzera (ALC; RS 0.142.112.681), firmato nel Lussemburgo il 21 giugno 1999 ed entrato in vigore il 1° giugno 2002. Una, la causa Picart^[1] è stata decisa nel mese di marzo, mentre la Wächler^[2] si è chiusa un mese fa in linea con quanto espresso dall'Avvocato Generale Melchior Wathelet^[3]. Entrambe le vertenze affrontano la tematica della (in)compatibilità delle cosiddette exit tax con l'ALC.

II. L'ALC e le exit tax

a. Premessa

L'ALC è stato, nel corso degli anni, oggetto di diverse pronunce da parte della CGUE che si è trovata a doverne precisare l'interpretazione. Il ruolo della CGUE in relazione all'ALC è sempre stato opinabile: la Svizzera, infatti, nel momento in cui decise di non entrare a far parte dello Spazio economico europeo (SEE) e procedette con la firma dell'accordo in esame, specificò, nel corpo dello stesso, più precisamente all'art. 16 cpv. 2 ALC, che si sarebbe tenuto in considerazione la giurisprudenza resa CGUE sino alla data della firma; quella resa in data successiva alla firma, sarebbe stata solo comunicata alla Confederazione sulla base dell'art. 16 cpv. 3 ALC, non implicando una ripresa della stessa nel diritto svizzero^[4].

[1] Picart, CGUE C-355/16.

[2] Wächler, CGUE C-581/17.

[3] Conclusioni dell'Avvocato Generale Melchior Wathelet, presentate il 27 Settembre 2018, Causa C-581/17, *Martin Wächler contro Finanzamt Konstanz*.

[4] La ripresa automatica della giurisprudenza della CGUE è, invece, prevista dalla bozza del nuovo accordo istituzionale tra la Svizzera e l'UE, al momento posto in consultazione (DFAE, Politica europea – Il Consiglio federale manda in consultazione il testo dell'accordo istituzionale, Comunicato stampa, Berna, 8 dicembre 2018, in: <https://www.admin.ch/gov/it/pagina-iniziale/documentazione/comunicati-stampa.msg-id-73292.html> (consultato il 10.04.2019). Di particolare interesse è l'art. 4 par. 2 della bozza del nuovo accordo quadro, il quale stabilisce che "[n]ella misura in cui la loro applicazione implichi nozioni di diritto dell'Unione europea, le disposizioni del presente Accordo e degli accordi interessati, nonché gli atti giuridici dell'Unione europea a cui si fa riferimento in tali accordi, sono interpretati e applicati conformemente alla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea anteriore o posteriore alla firma dell'accordo interessato". La bozza è disponibile al seguente link: https://www.dfae.admin.ch/dam/dea/it/documents/abkommen/Accord-inst-Projet-de-texte_it.pdf (consultato il 10.04.2019).

Entrambe le cause affrontate dalla CGUE, che saranno oggetto di esame nel presente contributo, affrontano la compatibilità dell'ALC e, quindi, delle norme inerenti la libera circolazione delle persone, nonché l'applicazione delle cd. *exit tax* in tema di tassazione delle plusvalenze latenti^[5] al momento del trasferimento del domicilio del contribuente. La CGUE ha colto l'occasione per precisare se l'ambito di applicazione delle clausole dell'ALC relative al diritto di stabilimento e al principio di non discriminazione debba estendersi anche ad un provvedimento fiscale consistente nell'assoggettamento ad imposizione delle plusvalenze latenti "in uscita" dal territorio nazionale, adottato dallo Stato di origine di un cittadino di uno Stato membro in occasione del trasferimento della propria residenza fiscale in Svizzera.

La matrice delle questioni pregiudiziali sembra la medesima, ma, come si vedrà più ampiamente, la CGUE perviene a risultati differenti.

b. Causa Picart (C-355/16)

1. I fatti di causa

L'Amministrazione finanziaria francese accertava e decideva di rivalutare l'ammontare della plusvalenza latente sui valori mobiliari detenuti dal Sig. Picart, cittadino francese, al momento del trasferimento della sua residenza fiscale dalla Francia alla Svizzera, addebitando allo stesso una maggiorazione dell'imposta sul reddito, oltre alle relative sanzioni.

Al momento del trasferimento, il Sig. Picart dichiarava, in ottemperanza a quanto previsto dalla normativa francese, una plusvalenza latente sui titoli di partecipazioni che deteneva nel capitale sociale di varie società francesi, e, al fine di beneficiare di una sospensione di pagamento della relativa imposta, non solo nominava un rappresentante fiscale in Francia, ma forniva anche una cauzione bancaria a titolo di garanzia onde assicurare la corretta riscossione del credito.

Il Sig. Picart si appellava a tale decisione, *in primis*, direttamente all'Amministrazione finanziaria e, stante il rigetto di quest'ultima, la riproponeva al Tribunale amministrativo di Montreuil (Francia) sostenendo l'incompatibilità della normativa interna stabilita all'art. 167-bis *Code Général des impôts* (Codice generale delle imposte [CGI]) con l'ALC, di rango superiore. Nella specie, la normativa francese prevedeva (e prevede tutt'ora), l'immediato assoggettamento ad imposizione delle plusvalenze accertate sui diritti societari del contribuente al momento del trasferimento del suo domicilio in un altro territorio. La concessione di una sospensione e di un conseguente differimento del pagamento era subordinata alla designazione di un rappresentante dell'interessato in Francia, oltre che alla prestazione di idonee garanzie per assicurare la corretta riscossione del tributo.

[5] Si definisce plusvalenza latente la differenza positiva tra il valore di libro ed il valore di mercato non ancora realizzata attraverso la cessione dell'asset e l'iscrizione del *capital gain* sul conto economico. Secondo la terminologia data dal diritto fiscale svizzero si tratta delle riserve occulte, che si formano sulla differenza tra il valore effettivo (valore venale) e il valore contabile fiscale di un attivo materiale o immateriale (cfr. Divisione delle contribuzioni, Circolare N. 29/2017, cifra 2.1.1.).

Nelle proprie osservazioni, il contribuente rilevava che si era stabilito in Svizzera con la finalità di esercitare un'attività economica consistente nella gestione delle proprie varie partecipazioni. Per tale ragione, egli riteneva che, nel caso di specie, dovesse essere qualificato quale "lavoratore autonomo", potendo così beneficiare della libertà di circolazione prevista dall'ALC.

L'Amministrazione finanziaria respingeva l'opposizione del Sig. Picart, il quale a sua volta presentava contro tale decisione un ricorso al Consiglio di Stato (*Conseil d'État*), che, reso edotto della questione, decideva di presentare alla CGUE rinvio pregiudiziale ai sensi dell'art. 267 Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE).

2. Breve analisi delle questioni pregiudiziali

Il giudice del rinvio chiedeva ai Giudici di Strasburgo di esprimersi, sostanzialmente, su tre punti:

- in primo luogo, sull'equipollenza del diritto di stabilimento in qualità di lavoratore autonomo (di cui al combinato disposto degli artt. 1 e 4 ALC e art. 12 Allegato I ALC) e la libertà di stabilimento garantita alle persone che esercitano un'attività autonoma (art. 49 TFUE);
- secondariamente, qualora il primo quesito avesse esito positivo, in relazione all'applicazione (o meno) della giurisprudenza della CGUE, anche se successiva all'entrata in vigore dell'ALC, al caso in cui un cittadino UE trasferisca la propria residenza in Svizzera, limitandosi a conservare le partecipazioni detenute in società soggette al diritto del proprio Stato membro, le quali gli conferiscono una sicura influenza sulle decisioni di tali società e gli permettono di determinarne le attività, senza alcuna intenzione di esercitare in Svizzera un'attività autonoma diversa da quella esercitata nello Stato membro di residenza, consistente nella gestione di tali partecipazioni;
- infine, qualora non dovesse riconoscersi tale equivalenza, se l'interpretazione del diritto di stabilimento debba essere la medesima già data dalla CGUE nelle precedenti sentenze e, specialmente, nella causa N del 7 settembre 2006^[6].

3. Rapporti tra l'ALC e le norme convenzionali

Il primo punto da chiarire inerisce, pertanto, il rapporto sussistente tra le norme dell'ALC e quelle stabilite in una convenzione per evitare le doppie imposizioni (CDI): a tal fine, occorre procedere ad una disamina della disposizione contenuta all'art. 21 ALC. Secondo la CGUE, sebbene la norma, collocata nelle "Disposizioni generali e finali", sia rubricata "Relazione con gli accordi bilaterali in materia di doppia imposizione", questa presenta un campo di applicazione assai più ampio di quanto sembri^[7].

Se, infatti, al primo capoverso dell'art. 21 ALC si afferma che le disposizioni dell'ALC non possono pregiudicare le disposizioni delle CDI sottoscritte tra la Svizzera e gli Stati membri UE, il

[6] N, CGUE C-470/04.

[7] Picart (nota 1), pto 32.

secondo capoverso delinea una regola interpretativa generale secondo la quale "nessuna disposizione dell'ALC può essere letta in maniera tale da impedire alle parti contraenti di operare una distinzione, nell'applicare le disposizioni pertinenti della loro normativa tributaria, tra contribuenti la cui situazione non sia comparabile". La CGUE, pertanto, ritiene che tale disposizione non possa considerarsi limitata ai soli rapporti tra ALC e CDI[8].

A maggior rigore, a sostegno di questa tesi, si veda il successivo capoverso 3, il quale precisa che "nessun elemento [ndr. dell'ALC] 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 [...]".

Adottando un'interpretazione meramente letterale, ribadisce la CGUE, sembrerebbe che tutte le misure fiscali, introdotte e poste in essere dalle Parti contraenti, dovrebbero considerarsi espunte dalla sfera di applicazione dell'ALC. Si tratta, chiaramente, di una conclusione affrettata: al pari di tutti gli altri accordi internazionali che vincolano l'UE, anche l'ALC e le sue disposizioni devono essere interpretati ai sensi dell'art. 31 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati (CV; RS 0.111) e, cioè, tenendo in considerazione il contesto, l'oggetto e lo scopo dell'accordo nel suo complesso[9].

Avuto, pertanto, riguardo al combinato disposto del preambolo e degli artt. 1 lett. d e 16 cpv. 2 ALC, emerge espressamente come lo scopo dell'ALC in sé sia quello di garantire a tutti i cittadini, sia dell'UE sia della Svizzera, la libera circolazione delle persone basandosi sulle disposizioni applicate nell'UE[10], le cui nozioni devono essere interpretate, a loro volta, in conformità alla giurisprudenza della CGUE[11].

Pertanto, l'art. 21 cpv. 3 ALC dev'essere interpretato nel senso che questo autorizza le Parti contraenti ad adottare, rispettivamente ad applicare, ogni misura destinata a garantire l'imposizione, il versamento ed il recupero effettivo delle imposte ovvero ad evitare l'evasione fiscale, a condizione che la potestà impositiva, così determinata, venga esercitata nel rispetto dell'essenza dell'ALC e delle sue clausole, relative alla libera circolazione delle persone[12].

[8] Picart (nota 1), pto 34.

[9] Picart (nota 1), pto 38; in questo senso, Hengartner e Gasser, CGUE C-70/09, pto 36; SECIL, CGUE C-464/14, pto 94.

[10] Nella specie, sono concessi il diritto d'ingresso, di soggiorno e di accesso ad un'attività economica dipendente, il diritto di stabilimento come lavoratore autonomo e il diritto di permanere sul territorio delle Parti contraenti.

[11] Con la precisazione già menzionata dell'incidenza diretta della giurisprudenza CGUE pregressa, mentre con riserva di valutazione del Comitato misto italo-svizzero per quanto riguarda le pronunce successive alla sottoscrizione dell'accordo.

[12] A sostegno di tale interpretazione, si richiamano le pronunce della CGUE, Ettwein (C-425/11) e Bukovansky (C-241/14) secondo le quali i capoversi 1 e 2 dell'art. 21 ALC hanno portata meramente relativa: quest'ultimo, infatti, non può avere portata in conflitto coi principi sottesi all'accordo di cui fa parte e, di conseguenza, non inteso nel senso di consentire agli Stati membri UE e alla Svizzera di compromettere la realizzazione della libera circolazione delle persone nell'esercizio delle competenze fiscali come loro ripartite dalle CDI.

Ciò premesso, è possibile ripercorrere l'iter logico seguito dalla CGUE per la risoluzione della questione in esame.

4. Diritto di stabilimento e definizione di attività di "lavoratore autonomo" nell'ALC

Giova ribadire come il contribuente sia stato accusato di non aver specificato, già in prima istanza, che il proprio trasferimento di residenza era dovuto all'intenzione di esercitare in Svizzera un'attività lavorativa autonoma. In appello, allora, il Sig. Picart replicava che la gestione delle proprie partecipazioni nelle società francesi costituirebbe, di per sé, un'attività da lavoratore autonomo, ai sensi delle disposizioni dell'ALC, le quali riconoscono un cd. "diritto di stabilimento" equiparabile alla libertà di stabilimento di cui all'art. 49 TFUE, entrambi incompatibili con l'art. 167-bis CGI.

Due sono i concetti su cui verte l'analisi operata dalla CGUE: (i) il concetto e l'estensione del diritto di stabilimento definito nell'ALC e (ii) la qualificazione di "lavoratore autonomo".

Dubbi, infatti, sono sorti in relazione alla sussunzione del Sig. Picart nella nozione di "lavoratore autonomo" così come definito ai sensi dell'ALC, oltre che alla possibilità di far valere tali disposizioni nei confronti della Francia, Paese di origine del contribuente.

Premesso che la CGUE, sulla scorta di proprie preesistenti pronunce[13], in talune circostanze ed in considerazione delle disposizioni applicabili, ha statuito che i cittadini di una Parte contraente possono invocare i diritti dell'ALC non solo nei confronti del Paese in cui esercitano la libertà di circolazione, ma anche nei riguardi del proprio Paese[14], il Sig. Picart richiedeva il riconoscimento del diritto di stabilimento quale lavoratore autonomo alla Francia (proprio Paese di origine).

Le disposizioni dell'ALC che disciplinano la posizione del "lavoratore autonomo" sono rinvenibili agli artt. 12 cpv. 1 e 13 Allegato I ALC. Se il primo prevede che sia considerato lavoratore autonomo il cittadino di uno Stato contraente che desideri stabilirsi nel territorio di un'altra parte per esercitare ivi un'attività indipendente, l'art. 13 cpv. 1 si riferisce ai lavoratori cd. "frontalieri", ossia i cittadini di uno Stato che risiedono sul territorio di una Parte contraente ed esercitano l'attività indipendente sul territorio dell'altra, ritornando al luogo del proprio domicilio periodicamente (giornalmente o settimanalmente). Da un lato, pertanto, viene richiesto l'esercizio di un'attività autonoma sul territorio di uno Stato diverso da quello di cui si ha cittadinanza, dall'altro, invece, il discrimine è dato dal rientro al proprio domicilio a scadenze prefissate[15].

Nonostante alcuni precedenti della CGUE[16], la fattispecie *de quo* non risulta assimilabile a quelle richiamate. Non risulta analoga al primo caso, in quanto l'attività resterebbe svolta

[13] Bergström, CGUE C-257/10; Ettwein (nota 12).

[14] Ettwein, (nota 12).

[15] Picart (nota 1), pti 59 e ss.

[16] Bergström (nota 13); Ettwein (nota 13); Bukovansky, CGUE C-241/14; Radgen, CGUE C-478/15.

nel Paese di origine (Francia) né, tantomeno, rientra nella seconda casistica dal momento che il contribuente non si sposterebbe a tal fine come un frontaliere. Di conseguenza, sembrerebbe doversi escludere l'applicabilità della definizione di lavoratore autonomo in capo al Sig. Picart.

Per quanto attiene, invece, la compatibilità tra il regime di *exit tax* previsto dall'art. 167-*bis* CGI e la libertà di stabilimento, occorre evidenziare come la normativa francese sfoci - di fatto - in un trattamento sfavorevole per i contribuenti che intendano trasferire la propria residenza abbandonando la Francia rispetto a coloro i quali permangano sul territorio francese.

A riprova di ciò vi è una apposita disposizione di legge che subordina la concessione della sospensione o del differimento del pagamento di dette imposte alla costituzione di una garanzia bancaria.

L'analisi della compatibilità tra regimi di *exit tax* assai stringenti, come quello in esame, e la libertà di stabilimento dell'art. 49 TFUE, era già stata oggetto di una serie di pronunce della CGUE antecedenti al caso in analisi, ossia le sentenze *de Lasteyrie du Saillant*^[17] ed *N*^[18].

In ottemperanza a tale consolidato orientamento, a nulla rilevano, quali potenziali giustificazioni, l'interesse pubblico dello Stato inteso come "*prevenzione dell'evasione fiscale*", "*garanzia della coerenza del sistema fiscale nazionale*" e "*ripartizione del potere impositivo tra gli Stati membri*", in quanto non sono sufficienti per limitare una libertà come quella di stabilimento di cui all'art. 49 TFUE.

In particolare, tali concetti sono stati espressi nella pronuncia *N*, laddove veniva esaminato il regime delle *exit tax* olandesi, in cui la concessione della sospensione dal pagamento immediato dell'imposta sulle plusvalenze latenti era anch'essa subordinata alla costituzione di una garanzia bancaria da parte del contribuente che trasferisse la propria residenza fiscale da uno Stato membro ad un altro.

In tale pronuncia, la CGUE aveva riconosciuto la libertà di stabilimento nel caso di un cittadino olandese, detentore di partecipazioni nel capitale di una società di diritto olandese, tali da conferirgli una importante influenza decisionale sulla società stessa, in quanto tale cittadino aveva trasferito la propria residenza in un altro Stato membro (nella specie, Regno Unito) e che esercitava questa come propria attività principale.

Il caso sembrerebbe, pertanto, paradigmatico e suscettibile di un'estensione al caso *de quo*. Non è possibile, però, tralasciare come tale giurisprudenza ruoti attorno a due elementi propri della libertà di stabilimento euro-unitaria, assenti nella formulazione delle clausole dell'ALC. In particolare, mentre

l'art. 49 par. 2 TFUE fa espressa menzione della costituzione e della gestione di imprese (ancorché esclusivamente limitate a vantaggio di persone fisiche), tale precisazione non è rinvenibile né all'art. 1 lett. *a* ALC né all'art. 12 cpv. 1 Allegato I ALC ove vi è un mero riferimento agli "autonomi".

L'orientamento consolidato della CGUE in merito all'applicazione della libertà di stabilimento è chiaramente quello di estendere tale libertà alla costituzione e alla gestione di imprese e, in particolare, di società. Ne consegue che si avvale del diritto di stabilimento il cittadino di uno Stato membro che detenga nel capitale di una società stabilita in un altro Stato membro una partecipazione tale da conferirgli una sicura influenza sulle decisioni della società e da consentirgli di indirizzarne le attività.

Quindi, mentre in ambito euro-unitario la gestione di un'impresa risulta riconosciuta parallelamente all'accesso alle attività autonome, nell'ALC non è rinvenibile alcun riferimento differente da quello della definizione di "lavoratore autonomo", con riferimento ad un'attività economica autonoma, esercitata da una persona al di fuori di ogni vincolo di subordinazione per quanto riguarda le condizioni di lavoro e di retribuzione e sotto la propria esclusiva responsabilità.

Il contribuente che si limita a gestire le "rilevanti partecipazioni" da lui detenute nel capitale di una società stabilita in uno Stato membro diverso da quello in cui ha la residenza, svolge un'attività che non può essere considerata come ricompresa nella definizione di "lavoratore autonomo" (artt. 1 lett. *a* ALC e 12 cpv. 1 Allegato I ALC)^[19].

5. Conclusioni

La CGUE ha concluso, pertanto, ritenendo la situazione del Sig. Picart non ascrivibile alla qualifica di "lavoratore autonomo" e, quindi, non rientrante nell'ambito applicativo *ratione personae* dell'ALC.

Ne consegue che la normativa di uno Stato membro (Francia) che preveda la tassazione immediata delle plusvalenze latenti relativa ad ingenti partecipazioni detenute dal contribuente nel capitale di società soggette al diritto del medesimo Stato a fronte del trasferimento del domicilio del soggetto in un altro Stato (*in casu*: la Svizzera) non deve ritenersi incompatibile con le disposizioni dell'ALC, nemmeno qualora subordinassero la sospensione del versamento al soddisfacimento di determinati requisiti, quali, ad es., la costituzione di una garanzia bancaria, atte ad assicurare la riscossione di tale imposta.

Sostanzialmente, quindi, non è stata riconosciuta dalla CGUE l'equipollenza della libertà di stabilimento di cui all'art. 49 TFUE e del diritto di stabilimento di cui all'ALC, a fronte dell'impossibilità di estendere la nozione di lavoratore autonomo oggetto dell'ALC delle persone anche a chi si occupi di gestione di imprese e, in particolare, società, mantenendo

[17] *De Lasteyrie du Saillant*, CGUE C-9/02.

[18] *N* (nota 6).

[19] *Picart* (nota 1), pto 32.

l'attività nello Stato di origine e trasferendo esclusivamente il proprio domicilio[20].

c. Causa Wächler (C-581/17)

Il 27 settembre 2018, l'Avvocato Generale Melchior Wathelet ha presentato le proprie conclusioni[21] relative alla causa *Wächler*[22], da poco decisa dalla CGUE. La vicenda processuale risulta di netto rilievo, in quanto ha ad oggetto, ancora una volta dopo la predetta causa *Picart*, la tassazione delle plusvalenze latenti e l'interpretazione dell'ALC. In particolare, fulcro della vicenda è se il trasferimento di domicilio del contribuente da uno Stato membro UE in Svizzera legittimi la tassazione delle plusvalenze dei diritti societari latenti di cui questi è titolare.

1. I fatti di causa

La causa si origina a fronte del trasferimento di domicilio dalla Germania alla Svizzera del Sig. Wächler, il quale è amministratore di una società di capitali di diritto svizzero, la MWK-Consulting GmbH, con sede in Svizzera e di cui detiene, sin dal 2007, anno della sua costituzione, il 50% delle quote.

A fronte del cambio di domicilio, i redditi rappresentati dalla plusvalenza latente derivante dalla partecipazione del Sig. Wächler nella predetta società sono stati assoggettati ad imposta, nonostante non si fosse proceduto alla cessione degli attivi. La legislazione tedesca[23], infatti, prevede che qualora un soggetto ivi assoggettato illimitatamente ad imposta (per almeno dieci anni) trasferisca il proprio domicilio e, di conseguenza, interrompendo il proprio obbligo contributivo nei confronti dello Stato tedesco, sia assoggettato ad imposta anche sulle quote societarie[24] al momento della cessazione dell'imponibilità illimitata, sebbene in assenza di un'effettiva vendita della partecipazione.

Benché la normativa tedesca preveda la possibilità di differire il pagamento di tale imposta senza incorrere in interessi né dover prestare determinate garanzie, nel caso di specie non sarebbe invocabile: la clausola, infatti, prevista dall'art. 6 cpv. 5 AStG accorda tale facoltà esclusivamente quando il nuovo domicilio viene eletto in un altro Stato membro UE ovvero in uno Stato facente parte dello Spazio economico europeo (SEE), in cui la Svizzera non è però inclusa. Più precisamente, tale differimento senza interessi né costituzione di garanzia può essere concessa solo a condizione che siano garantite tra la Germania ed il Paese interessato l'assistenza amministrativa e la reciproca assistenza in materia di riscossione fiscale.

[20] *Picart* (nota 1), pti 49 e ss.

[21] Conclusioni dell'Avv. Generale Wathelet (nota 3).

[22] *Wächler* (nota 2).

[23] Combinato disposto degli artt. 17 cpvv. 1 e 2 Legge relativa alle imposte sui redditi (EStG) e 6 della Legge sull'imposizione fiscale in caso di rapporti con l'estero (Aussensteuergesetz [AStG]).

[24] L'art. 17 cpvv. 1 e 2 EStG prevede che "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 avuto 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 [...]".

Il Sig. Wächler adduce, in prima istanza, davanti al giudice nazionale, un'incompatibilità sussistente tra la normativa tedesca, così come esposta, e l'ALC. Quest'ultimo, come si è detto, prevede l'estensione di determinate libertà e principi di matrice euro-unitaria alla Svizzera[25].

Ora, affermava il contribuente, l'ALC accorda il diritto di stabilimento alle persone fisiche tra Svizzera ed UE, sicché l'adozione di un regime impositivo che prevede l'assoggettamento delle plusvalenze latenti risulterebbe un intervento di natura ostativa alla libera scelta del soggetto interessato di trasferire il proprio domicilio in Svizzera. Ancora, il mancato riconoscimento della facoltà di differimento del pagamento, stante l'assenza di liquidità della società MWK-Consulting, avrebbe reso impossibile il versamento dell'imposta ponendo il contribuente in una situazione di irregolarità nei confronti dell'amministrazione finanziaria tedesca.

A questa tesi replicava l'Amministrazione finanziaria rappresentando come, in primo luogo, il versamento dell'imposta in oggetto era dovuto a prescindere dal luogo di trasferimento del soggetto (sia esso uno Stato membro ovvero un Paese ricompreso nello SEE). Tuttavia, il differimento previsto dall'art. 6 cpv. 5 AStG non poteva essere concesso in presenza di fattispecie transnazionali che vedono coinvolta la Svizzera a fronte dell'insussistenza con quest'ultima di accordi inerenti la mutua assistenza amministrativa, in particolare in tema di riscossione. Tale ragione sarebbe di per sé sufficiente a giustificare la mancata applicazione della disposizione in esame. L'Amministrazione finanziaria ribadiva, altresì, come la pretesa del contribuente non avesse alcuna base condivisibile stante l'insussistenza di un fenomeno di doppia imposizione: le plusvalenze, in Svizzera, sono, infatti, considerate esenti[26].

A fronte dell'appello del contribuente davanti al Tribunale tributario del Baden-Württemberg (Finanzgericht Baden-Württemberg, Germania), il giudice adito si interrogava in merito alla compatibilità della normativa nazionale sia con il diritto euro-unitario sia con l'ALC.

2. La questione pregiudiziale: analisi degli aspetti chiave

Il tribunale tedesco ha rinviato, quindi, ai sensi dell'art. 267 TFUE, alla CGUE la seguente questione pregiudiziale: "Se le disposizioni dell'ALCP [ndr. ALC], 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 ostino alla normativa di uno Stato membro, per effetto della quale, al fine di escludere che

[25] Nella specie, l'ALC si prefigge di "conferire un diritto di ingresso, di soggiorno e di accesso ad un'attività economica dipendente, un diritto di stabilimento quale lavoratore autonomo e il diritto di rimanere sul territorio delle parti contraenti" (art. 1 lett. a ALCP).

[26] Questa affermazione è in parte erronea. Infatti, l'esenzione vale solo a condizione che l'utile sia stato conseguito con la vendita di sostanza mobiliare privata e si applica sia ai fini dell'imposta federale diretta (art. 16 cpv. 3 della Legge federale sull'imposta federale diretta [LIFD; RS 642.11]), sia ai fini delle imposte cantonali dirette (art. 7 cpv. 4 lett. b della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14]). Nel caso inverso, ovvero quando la sostanza è natura commerciale, l'utile conseguito è invece imponibile. Per maggiori informazioni di veda anche SACHA CATTELAN, L'imposizione del capital gain in Svizzera, in: NF 6/2014, pp. 10-16.

taluni redditi possano sfuggire alla base imponibile, le plusvalenze relative a diritti societari latenti e non ancora realizzate vengano assoggettate ad 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 dell'Unione europea o in uno Stato in cui si applichi l'accordo sullo Spazio economico europeo".

Anche in questo caso, al fine di giungere ad una conclusione preliminare, occorre scindere la questione in diversi punti ed analizzarne i singoli aspetti.

3. Ambito di applicazione soggettivo dell'ALC e identificazione dell'attività svolta dal contribuente

Dal momento che il Sig. Wächler invoca l'applicazione dell'ALC, occorre verificare se e come costui rientri nell'applicazione dell'ALC. Giova ricordare che il Sig. Wächler opera nel settore dell'informatica e si occupa di consulenza effettuata tramite la propria società MWK-Consulting. Si ritiene di poter considerare il contribuente un esercente attività economica. Altresì, non può considerarsi prestatore di servizi, come definito all'art. 5 ALC, in quanto la prestazione di consulenza informatica che egli effettua tramite la MWK-Consulting supera il limite dei 90 giorni di lavoro effettivo per anno civile[27]. Pertanto, si deve valutare se lo stesso debba essere considerato lavoratore autonomo ovvero lavoratore dipendente[28].

A nulla rileva il fatto che il Sig. Wächler abbia deciso di strutturare la propria attività economica (autonoma d'impresa) prestandola tramite una società dalla quale percepisce una retribuzione a fronte delle proprie prestazioni di amministrazione della stessa: infatti, né il conseguimento di tale corrispettivo né, tantomeno, il fatto che il contribuente detenga il 50% delle azioni sono elementi sufficienti a provare la sussistenza di un rapporto di subordinazione. La nozione di "lavoratore subordinato", appartenente al diritto euro-unitario[29] e preesistente alla firma dell'ALC, ravvisa la propria caratteristica principale nella fornitura, da parte di un soggetto e per un determinato periodo di tempo, a favore di un'altra persona e sotto la sua direzione, di prestazioni a fronte di un corrispettivo (ovvero di una retribuzione).

Anche nella fattispecie *de quo*, pertanto, viene in rilievo l'interpretazione della nozione di "lavoratore autonomo" di cui all'art. 12 cpv. 1 Allegato I ALC. Se, tuttavia, nella causa *Picart* si è ritenuto di non poter qualificare l'attività svolta dal contribuente coinvolto, risultante nella mera gestione delle partecipazioni nella propria società, nel caso del Sig. Wächler, tale ragionamento non è applicabile. Infatti, quest'ultimo non si limita esclusivamente alla gestione di partecipazioni, non risultando quale semplice investitore o azionista passivo, bensì quale imprenditore autonomo la cui attività consiste nella prestazione di consulenze informatiche, operata tramite la società in oggetto.

[27] *Grimme*, CGUE C-351/08.

[28] La CGUE distingue tra "attività subordinata" e "attività non subordinata". Vedasi, *Wächler* (nota 2), pto. 44.

[29] *Unger*, CGUE C-75/63; *Wächler* (nota 2), pto. 45.

Ancora, al pari di quanto visto nella precedente analisi della causa *Picart*, per l'interpretazione dell'art. 12 cpv. 1 Allegato I ALC occorre ricorrere ai criteri di cui alla Convenzione di Vienna e, pertanto, al relativo art. 31 laddove si prevede che un accordo internazionale debba essere interpretato in buona fede seguendo il senso ordinario da attribuire ai suoi termini nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo[30].

La CGUE riprende, a sostegno della propria tesi, la propria giurisprudenza precedente alla sottoscrizione dell'ALC[31], secondo la quale il termine "attività autonoma" dev'essere inteso come inclusivo dell'attività di una persona fisica che agisca come amministratore di una società di cui sia l'unico azionista o che diriga una società senza possederne alcuna azione.

Secondo tale ragionamento, il Sig. Wächler risulterebbe, pertanto, ascrivibile alla categoria dei lavoratori autonomi secondo le disposizioni dell'ALC, essendo amministratore della MWK-Consulting di cui detiene il 50% delle azioni. Opinando diversamente, infatti, si rischierebbe di contrastare con lo spirito e lo scopo dell'accordo medesimo[32].

4. Il diritto di stabilimento conferito agli autonomi dall'ALC e la sua eventuale restrizione

Anche a fronte della disamina precedente relativa alla causa *Picart*, il riconoscimento del diritto di stabilimento all'interno dell'ALC, nonostante con un campo di applicazione ristretto rispetto all'art. 49 TFUE, appare chiaro. Tuttavia, se ne era discussa l'estensione e l'appellabilità allo stesso non solo al Paese ospitante, ma anche nei confronti dello Stato di origine.

Stando alla formulazione letterale delle disposizioni contenute nell'ALC, richiamando il principio della parità di trattamento, oltre che a fronte di una lettura operata secondo i principi di buona fede ed al fine di salvaguardare lo scopo dell'accordo medesimo, non sembrerebbe poter essere messo in discussione il diritto del contribuente di richiamare tale libertà anche nei confronti del proprio Paese di origine[33].

Lo step successivo è, pertanto, quello di vagliare se, nell'esercizio del proprio diritto a stabilirsi in Svizzera quale lavoratore autonomo, il Sig. Wächler abbia subito uno svantaggio fiscale

[30] *Wächler* (nota 2), pto. 35.

[31] Vedasi, in particolare, *Asscher*, CGUE C-107/94.

[32] Come si è già ampiamente precisato, la definizione di lavoratore autonomo dato dall'ALC comprende "il cittadino di una parte contraente che desideri stabilirsi nel territorio di un'altra parte contraente per esercitarvi un'attività indipendente". Inoltre, da combinato disposto del preambolo e dell'art. 1 lett. a, oltre che dell'art. 16 cpv. 2 ALC risulta che quest'ultimo "mira a realizzare, a favore dei cittadini dell'Unione e di quelli della Confederazione svizzera, la libera circolazione delle persone nei territori delle parti contraenti basandosi sulle disposizioni applicate nell'Unione, le cui nozioni devono essere interpretate conformemente alla giurisprudenza della Corte". Il ragionamento dell'Avv. Generale Wathelet ripercorre l'iter di negoziazione, con l'ausilio dei lavori preparatori, esaminando le diverse formulazioni letterali, ad oggi cristallizzate nell'ALC, oltre che tutti gli elementi che sono andati a costituire e costituiranno pro futuro "punti di riflessione" per l'UE nell'interpretazione dell'ALC (conclusioni Avv. Generale Wathelet [nota 3], pto. 47).

[33] In tal senso, vedasi, *Bergstöm*, CGUE (C-257/10), pto. 28; *Picart* (nota 1), pti 16 e ss; *Wächler* (nota 2), pti. 53 e ss.

rispetto ad altri cittadini residente tedeschi lavoratori autonomi e detentori di partecipazioni azionarie in società svizzere, ma che, diversamente da lui, non abbiano trasferito il domicilio al di fuori del territorio tedesco ovvero se l'abbiamo trasferito in un altro Stato membro UE o altro Stato cui si applica l'accordo SEE.

Anche in questo contesto si richiama la citata giurisprudenza CGUE che, giova ribadire, risulta successiva alla data di firma dell'ALC: si tratta delle cause *de Lasteyrie du Saillant*[34] e *N*[35]. Inoltre, si rileva come il nucleo di tale giurisprudenza, sebbene "cronologicamente nuova", si innesti su quanto già statuito dalla CGUE ancor prima del 1999[36] lasciandone immutati i principi inerenti l'esistenza di una restrizione ad una libertà fondamentale di circolazione.

Nel caso in esame è possibile ravvisare due differenze di trattamento nei confronti dei contribuenti tedeschi detentori di azioni in società svizzere che trasferiscano il proprio domicilio in Svizzera: (i) una rispetto ai contribuenti tedeschi detentori di analoghe partecipazioni, ma che mantengano il loro domicilio in Germania e (ii) la seconda rispetto ai contribuenti tedeschi che parimenti detengano partecipazioni analoghe, ma che trasferiscano il proprio domicilio in un altro Stato membro o in uno Stato in cui si applichi l'accordo SEE.

Nel primo caso, le plusvalenze diventano imponibili solo al momento della loro realizzazione, ossia contestualmente alla cessione delle attività. Tale differenza di trattamento non rientra nella questione pregiudiziale posta dal giudice del rinvio, il quale, al contrario, si riferisce alla seconda, in cui il versamento del tributo in esame è differito sino al momento della cessione degli attivi medesimi. A questa fattispecie non si applicano né interessi né la condizione della costituzione di garanzia, a patto che nello Stato ospitante il contribuente sia soggetto ad un'imposizione comparabile a quella tedesca e che siano garantite l'assistenza amministrativa in materia fiscale e la reciproca assistenza in materia di riscossione delle imposte tra la Germania e tale Stato. Tale sospensione non è, invece, prevista nell'ipotesi di trasferimento di domicilio in uno Stato diverso da quelli contemplati all'art. 6 cpv. 5 AStG, circostanza che determina, quanto meno, uno svantaggio in termini di liquidità[37].

Una normativa nazionale, quale quella tedesca oggetto del caso *sub specie*, prevedendo l'immediato assoggettamento ad imposta delle plusvalenze latenti al momento del trasferimento del domicilio del contribuente, finisce con l'aver un effetto dissuasivo nei confronti dei contribuenti che intendano trasferirsi in Svizzera e costituisce, quindi, una restrizione al diritto di stabilimento previsto dall'ALC[38].

[34] *De Lasteyrie du Saillant* (nota 17).

[35] *N* (nota 6).

[36] Vedasi, in particolare, *de Lasteyrie du Saillant* (nota 17), pto. 24 (per approfondimento, vedasi Conclusioni dell'Avvocato generale Mischo nella causa *de Lasteyrie du Saillant* del 13 marzo 2003).

[37] Conclusioni dell'Avv. Generale Wathelet (nota 3), pto 77.

[38] Conclusioni dell'Avv. Generale Wathelet (nota 3), pto 78; *Wächler* (nota 2),

5. Le giustificazioni della restrizione al diritto di stabilimento conferita all'ALC ai lavoratori autonomi

Anche nel caso *Wächler* occorre analizzare l'art. 21 cpv. 3 ALC, in relazione al quale si richiamano le considerazioni espresse in precedenza. Occorre, tuttavia, rilevare come con riferimento alla tassazione delle plusvalenze latenti, la CGUE, nella propria giurisprudenza, ha esaminato unicamente la questione relativa alla comparabilità tra la situazione di un contribuente che trasferisca il proprio domicilio da uno Stato membro ad un altro, con quella di un contribuente che lo mantenga nel primo Stato e con riferimento a plusvalenze realizzate nel territorio di quest'ultimo in un momento antecedente al trasferimento del domicilio.

I precedenti della CGUE[39] hanno analizzato e determinato, sempre in tema di tassazione di plusvalenze latenti, la comparabilità tra situazioni in cui ciò che rilevava era il luogo in cui il soggetto si trovava, ossia se questo mantenesse la propria sede nello Stato d'origine ovvero trasferisse il proprio domicilio altrove.

Tuttavia, al fine di risolvere la questione in esame, appare condivisibile quanto rilevato dall'Avvocato Generale, il quale evidenzia come la problematica del caso *sub specie* non abbia quale punto cruciale il luogo, bensì il momento di realizzazione delle plusvalenze[40].

Dal combinato disposto degli artt. 13 cpv. 3 CDI Germania-Svizzera (RS RS 0.672.913.62)[41] e 6 cpv. 1, primo periodo AStG[42], l'assoggettamento ad imposta delle plusvalenze latenti di cui trattasi non è, infatti, connesso al fatto che queste siano state realizzate nel territorio tedesco, bensì al momento in cui esse sono state realizzate, quando, cioè, il contribuente, in qualità di residente in Germania, era ivi illimitatamente imponibile (inclusi, pertanto, tutti i redditi indipendentemente dalla loro origine).

L'art. 13 cpv. 3 della citata CDI, infatti, conferisce allo Stato di cui il cedente è residente, nella specie, la Germania, il potere di assoggettare ad imposta le plusvalenze relative a partecipazioni societarie, giacché il momento determinante, ex art. 6 cpv. 1, primo periodo AStG, ai fini della tassazione delle plusvalenze è quello dell'abbandono del domicilio tedesco: ciò determina la cessazione dell'imponibilità illimitata in Germania.

pti. 57, 60 e 61.

[39] Vedasi, *National Grid Industries*, CGUE C-371/10; *Trustee of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements*, CGUE C-646/15.

[40] Conclusioni dell'Avv. Generale Wathelet (nota 3), pti 83 e ss.

[41] Art. 13 cpv. 3 CDI Germania-Svizzera: "3. I guadagni 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".

[42] Art. 6 cpv. 1 AStG: "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'art. 17 paragrafo 1, primo periodo dell'[EStG], sono soggette a tassazione ai sensi dell'art. 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".

Ne consegue la comparabilità delle due situazioni. Infatti, la base legale su cui la Germania fonda la propria potestà impositiva, sia che il contribuente tedesco detentore di azioni svizzere si trasferisca dalla Germania alla Svizzera, sia il contribuente tedesco detentore di analoga partecipazione, ma che trasferisca il proprio domicilio dalla Germania in un altro Stato membro UE o in uno Stato cui si applichi l'accordo SEE, è la medesima (art. 6 cpv. 1, primo periodo ASTG). Non è, pertanto, possibile giustificare la disparità di trattamento prodotta adducendo la necessità di preservare la ripartizione equilibrata della potestà impositiva.

Diversamente per quanto attiene la necessità di garantire l'efficacia del recupero dell'imposta, che costituisce il principale motivo di giustificazione, ai sensi dell'art. 21 cpv. 3 ALC, invocato dal Governo tedesco: infatti, poiché la tassazione dell'imposta sulle plusvalenze è determinata al momento del trasferimento del domicilio del contribuente all'estero, non occorre assistenza nella corretta determinazione dell'imposta, bensì nella procedura di riscossione.

Nei rapporti tra Germania e Svizzera, ai sensi della CDI, tuttavia, non vi è alcuna menzione di procedura assistenziale nella riscossione delle imposte[43].

La normativa tedesca che nega il differimento del pagamento dell'imposta sulle plusvalenze fino alla cessione delle relative attività costituisce una disparità di trattamento nei confronti dei soggetti che, diversamente, sono contribuenti tedeschi nella medesima situazione, ma che trasferiscano il proprio domicilio in uno Stato membro UE ovvero parte dello SEE.

La misura sembrerebbe sproporzionata in relazione all'obiettivo di assicurare la certezza della riscossione delle imposte, che potrebbe essere facilmente aggirata imponendo la costituzione di una garanzia bancaria tenendo debitamente in conto l'importo dell'imposta sulle plusvalenze a carico del Sig. Wächler.

6. Conclusioni

Sebbene la CGUE in sentenza non abbia ripercorso esattamente il ragionamento poc'anzi esposto, la conclusione cui perviene è esattamente in linea con quanto proposto dall'Avv. Generale.

Infatti, la Corte precisa che seppure la determinazione del *quantum* dell'imposta controversa al momento del trasferimento del domicilio verso la Svizzera sia una misura idonea ad assicurare la realizzazione dell'obiettivo di conservazione della ripartizione tributaria tra la Confederazione elvetica e la Germania, tale obiettivo non può giustificare l'impossibilità di differire il pagamento del tributo. Infatti, tale traslazione temporale non comporta in alcun modo l'abdicazione da parte della Germania della propria giurisdizione tributaria e

sovranità fiscale in favore della Svizzera relativamente alle plusvalenze sorte durante il periodo di imponibilità illimitata del titolare delle quote societarie all'imposta tedesca[44].

La CGUE, ancora, rileva l'effettiva assenza di assistenza alla riscossione tra i due Paesi in esame; al contempo, tuttavia, afferma come la CDI in vigore consenta lo scambio di informazioni in materia fiscale. Ciò permetterebbe alla Germania di ottenere dalle autorità svizzere i dati necessari all'eventuale cessione, da parte del contribuente che abbia preventivamente trasferito il proprio domicilio in Svizzera, di quote societarie cui attengono le plusvalenze latenti *de quo*.

Se, quindi, la necessità di garantire un'efficace riscossione dell'imposta potrebbe astrattamente essere soddisfatta tramite l'immediata riscossione al momento del trasferimento del domicilio del contribuente, la Corte, in linea con quanto affermato dall'Avv. Generale, reputa siffatto agire sproporzionato. Infatti, nel caso in cui sussista un rischio di mancata riscossione dell'imposta dovuta, il differimento del recupero potrebbe essere subordinato all'obbligo di costituire un'apposita garanzia[45].

La CGUE conclude, pertanto, affermando che le clausole dell'ALC 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, dall'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"*[46].

Appare, quindi, statuito come, in virtù del combinato disposto degli artt. 1 lett. a ALC e 12 e 13, Allegato I ALC, la normativa fiscale di uno Stato membro che discrimini il contribuente in base al trasferimento del domicilio in uno Stato terzo rispetto ad uno Stato membro UE ovvero parte dello SEE in tema di imposizione delle plusvalenze latenti debba ritenersi limitativa del diritto di stabilimento riconosciuto dall'ALC.

Ciò implica, *in primis*, un'equipollenza della libertà di stabilimento riconosciuta dall'art. 49 TFUE ed il diritto di stabilimento di cui all'ALC e, soprattutto, l'inclusione nella nozione di lavoratore autonomo della fattispecie di un soggetto che presti la propria attività autonoma d'impresa tramite una società di cui detiene il 50% delle azioni e dalla quale percepisce un corrispettivo quale retribuzione come amministratore della stessa.

[43] A chiarimento, si rileva come benché entrambi gli Stati abbiano siglato la convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, gli stessi, nel relativo strumento di ratifica, abbiano escluso l'applicazione degli artt. 11-16, relativi, per l'appunto, all'assistenza in ambito di riscossione.

[44] Wächler (nota 2), pti. 64 e ss.

[45] Wächler (nota 2), pto 66; *National Grid Indus.*, CGUE C-371/10, pti. 73-74; *DMC*, CGUE C-164/12, pti. 65-67.

[46] Wächler (nota 2), pto 69.