Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. PAOLO MENGOZZI
presentadas el 30 de abril de 2015 [1]

Asunto C-241/14

Roman Bukovansky
contra
Finanzamt Lörrach

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Finanzgericht Baden-Württemberg (Alemania)]

«Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra — Relación entre ese acuerdo y los acuerdos bilaterales en materia de doble imposición — Igualdad de trato — Discriminación por razón de la nacionalidad — Nacional de un Estado miembro de la Unión — Ingresos profesionales percibidos en ese Estado miembro — Traslado del lugar de residencia a Suiza — Tributación de cobertura»

1. Mediante la presente petición de decisión prejudicial, el Finanzgericht Baden-Württemberg (Alemania), órgano jurisdiccional remitente, solicita al Tribunal de Justicia que interprete determinadas disposiciones del Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra, firmado en Luxemburgo el 21 de junio de 1999 [2] (en lo sucesivo, «Acuerdo») en relación con una disposición recogida en el Convenio entre la Confederación Suiza y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (en lo sucesivo, «Convenio bilateral Alemania/Suiza»). [3]

2. En esencia, dicho órgano jurisdiccional pregunta al Tribunal de Justicia si el Acuerdo se opone a una disposición del citado Convenio bilateral que prevé una forma de la llamada «tributación de cobertura» según la cual las autoridades tributarias alemanas pueden seguir gravando, durante un período determinado, los ingresos obtenidos en Alemania por una persona física que haya trasladado su lugar de residencia a Suiza, pero que no tenga la nacionalidad suiza, y que haya tributado por obligación personal en Alemania durante, al menos, cinco años.

3. Además de las cuestiones vinculadas a la compatibilidad de dicho trato fiscal con los principios consagrados en el Acuerdo, el presente procedimiento plantea una importante cuestión preliminar de alcance general sobre la que se han expuesto posturas muy distintas durante el proceso. En efecto, el Tribunal de justicia deberá pronunciarse sobre el alcance del artículo del Acuerdo que regula las relaciones entre dicho Acuerdo y los convenios bilaterales en materia de doble imposición. A la luz de dicho artículo, el Tribunal de Justicia deberá determinar si, en caso de que contengan disposiciones incompatibles, debe prevalecer el Acuerdo o un convenio bilateral de este tipo.

1 — Lengua original: italiano.

2 — DO 2002, L 114, p. 6.

3 — Bundesgesetzblatt II de 1972, p. 1022 en su versión modificada por el último protocolo de revisión, de 12 de marzo de 2002 (Bundesgesetzblatt de 2003, p. 68).

I. **Marco jurídico**

A. *Acuerdo*

4. En virtud del artículo 1, letras a) y d), del Acuerdo, su objetivo es, en particular, conceder en favor de los nacionales de los Estados miembros de la Unión y de la Confederación Suiza un derecho de entrada, de residencia y de acceso a una actividad económica por cuenta ajena, de establecimiento como trabajador autónomo y el derecho de residir en el territorio de las partes contratantes, así como conceder las mismas condiciones de vida, de empleo y de trabajo que las concedidas a los nacionales.

5. El artículo 2 del Acuerdo, titulado «No discriminación» establece que «los nacionales de una Parte Contratante que residan legalmente en el territorio de otra Parte Contratante no serán objeto, en la aplicación y de acuerdo con las disposiciones de los Anexos I, II y III del presente Acuerdo, de ninguna discriminación por razón de la nacionalidad».

6. El artículo 16, apartado 2, del Acuerdo, que lleva como epígrafe «Referencia al Derecho comunitario», está redactado en los siguientes términos:

«En la medida en que la aplicación del presente Acuerdo implique conceptos de Derecho comunitario, se tendrá en cuenta la jurisprudencia pertinente del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas anterior a la fecha de su firma. La jurisprudencia posterior a la fecha de la firma del presente Acuerdo se comunicará a Suiza. Con objeto de garantizar el adecuado funcionamiento del Acuerdo, a instancia de una Parte Contratante, el Comité Mixto determinará las implicaciones de esta jurisprudencia.»

7. El artículo 21, apartados 1 y 2, del Acuerdo, que lleva por título «Relación con los acuerdos bilaterales en materia de doble imposición», establece en sus apartados 1 y 2:

«1. Las disposiciones de los acuerdos bilaterales entre Suiza y los Estados miembros de la Comunidad Europea en materia de doble imposición no se verán afectadas por las disposiciones del presente Acuerdo. En particular, las disposiciones del presente Acuerdo no deberán afectar a la definición de trabajador fronterizo con arreglo a los acuerdos de doble imposición.

2. Ninguna disposición del presente Acuerdo podrá interpretarse de manera que impida a las Partes Contratantes establecer una distinción, en la aplicación de las disposiciones pertinentes de su legislación fiscal, entre los contribuyentes que no se encuentran en situaciones comparables, particularmente por lo que respecta a su lugar de residencia.»

8. Por su parte, el artículo 22 del Acuerdo versa sobre la «Relación con los acuerdos bilaterales en materias distintas de la seguridad social y la doble imposición» y dispone:

«1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 20 y 21, el presente Acuerdo no afectará a los acuerdos que vinculan a Suiza, por una parte, y a uno o varios Estados miembros de la Comunidad Europea, por otra, como los acuerdos relativos a los particulares, los agentes económicos, la cooperación transfronteriza o el tráfico menor fronterizo, en la medida en que sean compatibles con el presente Acuerdo.

2. En caso de incompatibilidad entre estos acuerdos y el presente Acuerdo, prevalecerá este último.»

9. El anexo I del Acuerdo está dedicado a la libre circulación de personas y el capítulo II de ese anexo contiene las disposiciones relativas a los trabajadores por cuenta ajena. El artículo 7, apartado 1, de ese anexo I define el concepto de «trabajador fronterizo por cuenta ajena». Según dicha disposición, «el trabajador fronterizo por cuenta ajena es un nacional de una Parte Contratante que tiene su residencia en el territorio de una Parte Contratante y que ejerce una actividad por cuenta ajena en el territorio de la otra Parte Contratante volviendo a su domicilio en principio cada día, o como mínimo una vez por semana».

10. El artículo 9 del anexo I, rubricado «Igualdad de trato», dispone:

«1. Un trabajador por cuenta ajena nacional de una Parte Contratante no podrá, en el territorio de la otra Parte Contratante, debido a su nacionalidad, ser tratado de manera diferente a los trabajadores nacionales por cuenta ajena por lo que se refiere a las condiciones de empleo y de trabajo, particularmente en materia de remuneración, de despido y de rehabilitación profesional o de reempleo, en caso de que se encuentre en desempleo.

2. El trabajador por cuenta ajena y los miembros de su familia contemplados en el artículo 3 del presente anexo gozarán de las mismas ventajas fiscales y sociales que los trabajadores por cuenta ajena nacionales y los miembros de su familia.»

B. *Convenio bilateral entre la Confederación Suiza y la República Federal de Alemania sobre doble imposición*

11. El 11 de agosto de 1971, la Confederación Suiza y la República Federal de Alemania celebraron el citado Convenio bilateral Alemania/Suiza que entró en vigor el 29 de diciembre de 1972.

12. El artículo 15a del Convenio bilateral Alemania/Suiza versa sobre la tributación de los trabajadores fronterizos y establece, en su apartado 1 que «los salarios y demás retribuciones similares percibidas por el trabajador transfronterizo por el trabajo por cuenta ajena tributan en el país de residencia. Como compensación, el Estado Contratante en el que se desarrolle la actividad podrá practicar una retención fiscal sobre dichas retribuciones. Dicho impuesto no podrá superar el 4,5 % del importe bruto de la remuneración cuando la residencia haya quedado acreditada mediante un certificado oficial expedido por la autoridad tributaria competente del Estado Contratante en el que el sujeto pasivo resida. Lo anterior no afectará a lo dispuesto en el artículo 4, apartado 4».

13. El artículo 4, apartado 4, del Convenio bilateral Alemania/Suiza, prevé una forma de tributación de cobertura a favor de la República Federal de Alemania. Conforme a esa disposición, no obstante las demás disposiciones del citado Convenio, la República Federal de Alemania puede someter a tributación a una persona física residente en Suiza pero que no tenga la nacionalidad suiza y que haya tributado por obligación personal en Alemania durante al menos cinco años en total, por los ingresos obtenidos en la República Federal de Alemania y por los elementos patrimoniales situados dentro de su territorio. Dicha facultad tributaria puede ejercitarse en el año en que se haya extinguido por última vez la obligación de tributación personal y en los cinco períodos impositivos siguientes. Lo anterior no afectará a la tributación en Suiza de dichos ingresos y elementos patrimoniales con arreglo al citado Convenio bilateral. Sin embargo, la República Federal de Alemania, aplicando por analogía la legislación alemana sobre la imputación de los impuestos extranjeros, incluye el impuesto suizo recaudado sobre dichos ingresos y elementos patrimoniales de conformidad con el Convenio bilateral, en la parte del impuesto alemán recaudado sobre esos mismos ingresos y elementos patrimoniales.

C. Normativa alemana

14. De conformidad con el artículo 1, apartados 1 y 4, de la Ley del impuesto sobre la renta (Einkommensteuergesetz; en lo sucesivo, «EStG»),[4] las personas físicas que tengan su domicilio o residencia habitual en Alemania están sujetas por obligación personal al impuesto sobre la renta, en tanto que las personas que no tengan su domicilio ni su residencia habitual en el territorio alemán estarán sujetas por obligación real a ese impuesto por los rendimientos nacionales en el sentido del artículo 49 de la EStG.

15. Conforme al artículo 49, apartado 1, punto 4, letra a), de la EStG constituyen rendimientos nacionales los ingresos correspondientes a un trabajo por cuenta ajena realizado en Alemania.

II. **Hechos, procedimiento principal y cuestiones prejudiciales**

16. El Sr. Bukovansky, recurrente ante el órgano jurisdiccional remitente, es nacional alemán y checo.

17. Antes de 2006, el Sr. Bukovansky trabajó en Suiza para distintas sociedades pertenecientes a un grupo farmacéutico suizo. Sin embargo, residía en Alemania, donde estaba sujeto al impuesto sobre la renta.

18. En marzo de 2006, el Sr. Bukovansky comenzó a trabajar en Alemania para una filial alemana del mismo grupo farmacéutico suizo, y en junio de ese mismo año, fue nombrado consejero delegado (Geschaftsführer) de dicha entidad.

19. En agosto de 2008, el Sr. Bukovansky, pese a seguir trabajando para dicha filial alemana, trasladó su residencia a Basilea, en Suiza. A partir de ese momento dejó de tener su domicilio y residencia en Alemania. Ha quedado acreditado que regresaba regularmente a su domicilio, situado en Suiza, desde su lugar de trabajo, situado en Alemania.

20. En su declaración de la renta, presentada a las autoridades tributarias alemanas, correspondiente al ejercicio 2008, el Sr. Bukovansky partió del presupuesto de que, en relación con el período comprendido entre agosto y diciembre de dicho año, es decir, tras trasladarse a Suiza, debía ser considerado trabajador fronterizo («a la inversa») en el sentido del artículo 15a, apartado 1, del Convenio bilateral Alemania/Suiza. Por lo tanto, en virtud de dicha norma, consideró que a partir del mes de agosto de 2008, sus ingresos profesionales tributaban en el Estado contratante de dicho Convenio en el que residía, es decir, Suiza, habida cuenta de la retención del 4,5 % practicada por su empleador y abonada en Alemania en virtud de la misma disposición del citado Convenio bilateral.

21. Sin embargo, en su notificación de liquidación del impuesto, el Finanzamt Lörrach no admitió la postura del Sr. Bukovansky y sometió los ingresos en cuestión a tributación alemana durante todo el año controvertido. Las autoridades tributarias alemanas consideraron que el Sr. Bukovansky debía ser considerado sujeto por obligación real al impuesto sobre la renta, en virtud del artículo 1, apartado 4, en relación con el artículo 49, apartado 1, número 4, letra a), de la EStG, pero que sus ingresos debían estar sujetos al impuesto sobre la renta alemán, en aplicación de la norma de la tributación de cobertura prevista en el artículo 4, apartado 4 del Convenio bilateral Alemania/Suiza.

22. A raíz de un recurso administrativo interpuesto por el Sr. Bukovansky, las cantidades que abonó a la Administración tributaria suiza en concepto de impuesto sobre la renta fueron tomados en cuenta para calcular los ingresos imponibles en Alemania.

4 — En su versión publicada el 19 de octubre de 2002 (BGB1. 2002 I, p. 4212), modificada el 20 de diciembre de 2007 (BGB1. 2007 I, p. 3150).

23. Mediante su recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, al que se opone el Finanzamt Lörrach, el Sr. Bukovansky sostiene que a partir del mes de agosto de 2008, sus ingresos obtenidos por un trabajo por cuenta ajena debían estar exclusivamente sujetos al impuesto sobre la renta en Suiza en su condición de trabajador fronterizo a la inversa. Por el contrario, no concurren los requisitos para que se le aplique la tributación de cobertura en el sentido del artículo 4, apartado 4, del Convenio bilateral Alemania/Suiza.

24. En su resolución de remisión, el Finanzgericht Baden-Württemberg pregunta si dicha disposición del Convenio bilateral Alemania/Suiza es compatible con determinadas disposiciones del Acuerdo. Según el órgano jurisdiccional remitente, por un lado, la tributación de cobertura constituye un trato fiscal discriminatorio contrario al principio de igualdad de trato consagrado en el artículo 9, del anexo I, del Acuerdo y, como tal, un obstáculo al ejercicio de la libre circulación. Por otro lado, el artículo 4, apartado 4, del Convenio bilateral Alemania/Suiza también es contrario a la prohibición de discriminación por razón de la nacionalidad, establecida en el artículo 2 del Acuerdo.

25. En opinión del órgano jurisdiccional remitente, el artículo 21, apartado 1, del Acuerdo no se opone a la inaplicación de la disposición del Convenio bilateral Alemania/Suiza sobre tributación de cobertura. En efecto, no obstante dicho artículo, las disposiciones de los convenios en materia de doble imposición no pueden ser contrarias a las obligaciones derivadas de las libertades fundamentales consagradas en el Acuerdo, como, en particular, la prohibición de discriminación.

26. A la luz de las consideraciones anteriores, el órgano jurisdiccional remitente, mediante resolución de 19 de diciembre de 2013, consideró necesario suspender el procedimiento de que conoce y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Deben interpretarse las disposiciones del Acuerdo [...], especialmente su preámbulo, sus artículos 1, 2 y 21 y los artículos 7 y 9 de su anexo I, en el sentido de que no permiten que se someta a la tributación alemana, con arreglo al artículo 4, apartado 4, del [Convenio bilateral Alemania/Suiza] en relación con el artículo 15a, apartado 1, cuarta frase, del [mismo convenio], a un trabajador trasladado a Suiza desde Alemania, que no posee la nacionalidad suiza y que desde su llegada a Suiza es un trabajador fronterizo "a la inversa" en el sentido del artículo 15a, apartado 1, del [Convenio bilateral Alemania/Suiza]?»

III. **Procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

27. La resolución de remisión fue recibida en la Secretaría el 16 de mayo de 2014. Han presentado observaciones escritas el Sr. Bukovansky, el Finanzamt Lörrach, los Gobiernos sueco, alemán y del Reino Unido y la Comisión Europea. En la vista, que se celebró el 26 de febrero de 2015, intervinieron el Sr. Bukovansky, el Finanzamt Lörrach, el Gobierno alemán y la Comisión.

IV. **Apreciación jurídica**

28. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si las disposiciones pertinentes del Acuerdo deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una disposición contenida en un convenio bilateral en materia de doble imposición celebrado entre la Confederación Suiza y un Estado miembro, que prevea una forma de tributación de cobertura conforme a la cual los ingresos obtenidos en dicho Estado miembro por un trabajador por cuenta ajena que pueda ser considerado trabajador fronterizo «a la inversa» según el citado Acuerdo, que se haya trasladado a Suiza pero que no posea la nacionalidad suiza y que haya estado sujeto, al menos durante cinco años en total antes de su traslado a Suiza, al impuesto sobre la renta del Estado miembro de que se trata, puedan seguir estando sujetos al impuesto sobre la renta en dicho Estado miembro en el año en el que se haya producido el traslado y durante los cinco años siguientes.

A. *Observaciones generales*

29. Dado que actualmente no se cuestiona la competencia del Tribunal de Justicia para interpretar el Acuerdo, [5] la respuesta a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente debe partir del presupuesto de que el Acuerdo es aplicable a una situación como la del Sr. Bukovansky.

30. A este respecto, ha de observarse que la circunstancia de que el Sr. Bukovansky sea nacional alemán e invoque derechos derivados de su libertad de circulación frente a su Estado miembro de origen, a saber, Alemania, no impide que se aplique el Acuerdo. En efecto, con independencia de que el Sr. Bukovansky también posea la nacionalidad checa, conforme a reiterada jurisprudencia es posible que los nacionales de una parte contratante puedan invocar derechos derivados del Acuerdo también respecto de su propio país, en determinadas circunstancias y en función de las disposiciones aplicables. [6]

31. En lo que respecta a las circunstancias del litigio principal y a las disposiciones del Acuerdo susceptibles de ser aplicadas, ha de señalarse que, en función de su tenor, tanto el artículo 2 del Acuerdo como el artículo 7, apartado 1, del anexo I del Acuerdo son aplicables a la situación del Sr. Bukovansky.

32. En efecto, en lo que atañe, por un lado, a la aplicabilidad del artículo 2 del Acuerdo, procede señalar que el Sr. Bukovansky es nacional de una «Parte Contratante», es decir, la República Federal de Alemania, y reside legalmente en el territorio de la otra parte contratante, a saber, la Confederación Suiza. Por tanto, en virtud de ese artículo no puede ser objeto de discriminación por razón de la nacionalidad.

33. Por otra parte, en cuanto a la aplicación del artículo 7, apartado 1, del anexo I, del Acuerdo procede señalar que el Sr. Bukovansky «tiene su residencia en el territorio de una Parte Contratante», en el caso de autos, la Confederación Suiza, y ejerce una actividad por cuenta ajena en el «territorio de la otra Parte Contratante», a saber, la República Federal de Alemania. Dado que no se discute que, durante el período controvertido, regresaba regularmente desde su lugar de trabajo a su lugar de residencia, el Sr. Bukovansky debe ser considerando «trabajador fronterizo por cuenta ajena» en el sentido del artículo 7, apartado 1, del anexo I del Acuerdo. [7]

34. A la luz de las consideraciones anteriores, procede concluir que la situación del Sr. Bukovansky está comprendida dentro del ámbito de aplicación del Acuerdo.

B. *Sobre la relación entre el Acuerdo y los convenios bilaterales en materia de doble imposición*

35. Antes de analizar las dudas suscitadas por el órgano jurisdiccional remitente sobre la compatibilidad de la disposición contenida en el artículo 4, apartado 4, del Convenio bilateral Alemania/Suiza con las disposiciones pertinentes del Acuerdo, es preciso abordar la cuestión, de carácter preliminar, de la relación entre el propio Acuerdo y los convenios bilaterales en materia de doble imposición. A este respecto, resulta necesario comprobar el alcance del artículo 21, apartado 1, del Acuerdo, según el cual sus disposiciones «no [...] afecta[rán]» a las disposiciones de los acuerdos bilaterales entre Suiza y los Estados miembros de la Unión en materia de doble imposición.

36. Sobre este asunto, sobre el cual, según mi leal saber y entender, el Tribunal de Justicia aún no se ha pronunciado, las posturas adoptadas durante el procedimiento son muy distintas.

5 — Véanse, por ejemplo, las sentencias Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839) y Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121).

6 — Véase la sentencia Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839), apartados 27 a 34, y Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), apartado 33.

7 — Véase, en el mismo sentido, en lo referente a la aplicación del concepto de trabajador fronterizo por cuenta propia recogido en el artículo 13, del anexo I, del Acuerdo, la sentencia Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), apartados 34 a 40.

37. Por un lado, el órgano jurisdiccional remitente considera que, no obstante el tenor del artículo 21, apartado 1, del Acuerdo, en caso de discrepancia entre las disposiciones de un convenio bilateral en materia de doble imposición y las del Acuerdo, éste último debe prevalecer. En particular, las disposiciones de esos convenios no pueden vulnerar la prohibición de discriminación establecida por el Derecho de la Unión.

38. En ese mismo sentido, la Comisión estima que el artículo 21, apartado 1, del Acuerdo no se opone al control de la conformidad del Convenio bilateral Alemania/Suiza con las disposiciones del Acuerdo. Según esa institución, dicha norma se limita a precisar que compete a los Estados contratantes de un convenio bilateral en materia de doble imposición decidir sobre el alcance y reparto de su potestad tributaria. Sin embargo, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando definen sus modalidades impositivas, están obligados a respetar las libertades de circulación consagradas en el Acuerdo. [8] El artículo 21, apartado 1, del Acuerdo no les dispensa de dicha obligación. [9]

39. Por otra parte, durante la vista la Comisión alegó que si la excepción contenida en el artículo 21, apartado 1, del Acuerdo se interpretase en el sentido de que un Estado miembro puede incluir libremente en un convenio bilateral en materia de doble imposición una disposición que constituya una discriminación manifiesta o una infracción evidente de las libertadas garantizadas por el Acuerdo, el propio Acuerdo carecería de sentido. Por lo tanto, la Comisión considera que la *ratio legis* y la interpretación sistemática del artículo 21, apartado 1 del Acuerdo abogan contra una interpretación según la cual esa disposición establece una excepción generalizada a la aplicabilidad del Acuerdo para todas las disposiciones contenidas en los convenios bilaterales en materia de doble imposición.

40. Por otra parte, la postura del Gobierno sueco, que se alineó expresamente con el Gobierno alemán durante la vista, es radicalmente contraria. Según dichos Gobiernos, el artículo 21, apartado 1, del Acuerdo constituye una excepción incondicional a la aplicación de dicho Acuerdo. De ello se desprende que, en el marco de la aplicación de dicha excepción, no son aplicables ni las disposiciones del Acuerdo ni los derechos y obligaciones derivados del Derecho de la Unión. En otras palabras, las disposiciones de los convenios bilaterales sobre doble imposición se aplican como si el Acuerdo no existiera. Por consiguiente, los derechos y obligaciones derivados de dicho Acuerdo no inciden en modo alguno en las disposiciones contenidas en esos convenios bilaterales.

41. En el caso concreto, las dos interpretaciones propuestas sobre el alcance del artículo 21, apartado 1, del Acuerdo pueden conducir a consecuencias distintas en el presente asunto. En efecto, si se acoge la interpretación que proponen el órgano jurisdiccional remitente y la Comisión, resultaría necesario analizar la compatibilidad de la disposición del Convenio bilateral Alemania/Suiza que regula la tributación de cobertura con las disposiciones pertinentes del Acuerdo. En cambio, si se adopta la interpretación propuesta por los Gobiernos sueco y alemán, ese examen no sería necesario y aun cuando las disposiciones controvertidas del Convenio bilateral Alemania/Suiza fueran contrarias al Acuerdo, seguirían aplicándose.

42. Pues bien, procede recordar, con carácter preliminar, que el Acuerdo, al ser un tratado internacional, debe interpretarse de conformidad con el artículo 31 del Convenio de Viena sobre el derecho de los tratados, [10] de buena fe, conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a sus términos en su contexto y teniendo en cuenta su objeto y fin. [11]

8 — La Comisión se refiere a la jurisprudencia consolidada citada en los apartados 50 y 51 de la sentencia Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566).

9 — Esa ha sido la interpretación del artículo 21, apartado 1, del Acuerdo que también ha adoptado el Tribunal Federal Suizo. Véase la sentencia de 26 de enero de 2010, asuntos 2C_319/2009 y 2C_321/2009, apartado 14.1. Puede accederse al texto de dicha sentencia en la siguiente dirección de internet http://www.servat.unibe.ch/dfr//bger/100126_2C_319-2009.html (consultada por última vez el 26 de marzo de 2015).

10 — Convenio firmado en Viena el 23 de mayo de 1969, *Recueil des traités des Nations unies*, vol. 1155, p. 331.

11 — Véase la sentencia Hengartner y Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430), apartado 36 y la jurisprudencia citada.

43. Desde el punto de vista del análisis literal, en mi opinión no cabe duda de que, mediante la utilización de la expresión «no se verán afectadas», el artículo 21, apartado 1, primera frase, del Acuerdo, establece expresamente una excepción a la aplicación del propio Acuerdo para las disposiciones de los convenios bilaterales en materia de doble imposición celebrados entre Suiza y los Estados miembros de la Unión. De la redacción de esa disposición se desprende que la excepción es general e incondicional, en el sentido de que no está supeditada a la concurrencia de ningún otro requisito, salvo el de que se trate de una disposición que verse sobre doble imposición. La segunda frase del mismo apartado aborda la cuestión específica de la definición de «trabajador fronterizo», pero, como se desprende claramente de la utilización de la mención «en particular», constituye un mero ejemplo ilustrativo de la excepción prevista en la primera frase y no afecta a su alcance general.

44. En lo que atañe al análisis del contexto, ha de señalarse que en el Acuerdo, el artículo 21, titulado «Relación con los acuerdos bilaterales en materia de doble imposición» va seguido del artículo 22, que también contiene una disposición de carácter general sobre la relación «con los acuerdos bilaterales en materias distintas de la seguridad social y la doble imposición».[12] Ahora bien, a diferencia del artículo 21, apartado 1, del Acuerdo, el artículo 22 dispone que el propio Acuerdo no afecta a los acuerdos bilaterales que *no* versen sobre doble imposición sólo «en la medida en que sean compatibles con el [...] Acuerdo». Por otra parte, el apartado 2 del citado artículo 22 establece expresamente que «en caso de incompatibilidad entre estos acuerdos y el [...] Acuerdo, prevalecerá este último».

45. Pues bien, es preciso observar que el artículo 21 del Acuerdo, no contiene ninguna disposición de este tipo que reconozca expresamente la preferencia del Acuerdo sobre los acuerdos bilaterales en materia de doble imposición.

46. Habida cuenta del tenor de la primera frase del apartado 1 del artículo 21 del Acuerdo y de la evidente diferencia de redacción entre esa disposición y el artículo 22 del Acuerdo, creo que cabe considerar legítimamente que si las partes contratantes del Acuerdo hubieran pretendido que éste prevaleciese sobre las disposiciones de los convenios bilaterales en materia de doble imposición, lo habrían indicado expresamente, como hicieron en el artículo 22 del Acuerdo para los demás tipos de acuerdos bilaterales. Al no haber incluido una cláusula en ese sentido, es lícito considerar que su intención fue establecer una excepción general e incondicional al ámbito de aplicación del Acuerdo para las disposiciones contenidas en los acuerdos bilaterales en materia de doble imposición.[13]

47. Por otra parte, una interpretación en este sentido del artículo 21, apartado 1, del Acuerdo debe analizarse a la luz de las demás disposiciones pertinentes del propio Acuerdo. En particular, en la vista, la Comisión pese a reconocer las diferencias textuales entre el artículo 21 y el artículo 22 del Acuerdo alegó que la disposición contenida en el artículo 21, apartado 2, del Acuerdo quedaría privada de contenido si se adopta la interpretación que se proponen en el punto 46 *supra*.

48. Pues bien, conforme al artículo 21, apartado 2, del Acuerdo, ninguna disposición de dicho Acuerdo puede interpretarse de manera que impida a las partes contratantes establecer una distinción, en la aplicación de las disposiciones pertinentes de su legislación fiscal, entre los contribuyentes que no se encuentran en situaciones comparables, particularmente por lo que respecta a su lugar de residencia.

12 — La relación con los acuerdos bilaterales en materia de seguridad social está regulada en el artículo 20 del Acuerdo que prevé que tales acuerdos se suspenderán a partir de la entrada en vigor del Acuerdo en la medida en que la misma materia sea regulada por él.

13 — Ha de señalarse que, conforme al tenor de la primera frase del artículo 21, apartado 1, del Acuerdo, el alcance temporal de dicha excepción no se circunscribe a los convenios bilaterales en materia de doble imposición ya celebrados en el momento de la entrada en vigor del Acuerdo, sino que también abarca los convenios celebrados con posterioridad.

A este respecto, en la sentencia Ettwein, antes citada, el Tribunal de Justicia aclaró que esa disposición permite una diferencia de trato en materia fiscal entre los contribuyentes residentes y los contribuyentes no residentes, pero únicamente cuando no se encuentren en una situación comparable. [14]

49. A diferencia de la Comisión, considero además que el apartado 2 del artículo 21, del Acuerdo no constituye una especificación del apartado 1. A este respecto, ha de señalarse que el apartado 2, del artículo 21 se refiere a la legislación tributaria nacional de las partes contratantes, mientras que el apartado 1 de dicho artículo hace referencia a los acuerdos bilaterales entre la Confederación Suiza y los Estados miembros de la Unión.

50. Procede aclarar, a este respecto, que la excepción prevista en el artículo 21, apartado 1, del Acuerdo no permite a los Estados miembros o a la Confederación Suiza adoptar de forma unilateral medidas discriminatorias en su legislación nacional contrarias a las disposiciones del Acuerdo. Dicha norma se limita a permitir que un Estado miembro y la Confederación Suiza puedan prever *mediante convenio* en un acuerdo bilateral en materia de doble imposición medidas fiscales que no sean conformes al Acuerdo. Por lo tanto, cualquier eventual disposición contraria al Acuerdo deberá ser en todo caso resultado de un acuerdo entre un Estado miembro y la Confederación Suiza.

51. Desde esa perspectiva, no comparto el argumento de la Comisión según el cual si se adopta la interpretación del artículo 21, apartado 1, del Acuerdo expuesta en el punto 46 *supra*, el propio Acuerdo carecería por completo de sentido. En efecto, como ya he señalado en el punto anterior, el ámbito de aplicación de la excepción que, en cuanto tal, debe ser interpretada de forma restrictiva, [15] se circunscribe exclusivamente a las disposiciones convencionales de naturaleza fiscal contenidas en acuerdos bilaterales en materia de doble imposición. Sin embargo, conserva todo su vigor para cualquier otro tipo de disposición.

52. Al respecto, cabe asimismo observar que, aunque por un lado, es cierto que, según se desprende de la segunda frase del preámbulo del Acuerdo, las partes contratantes estaban «decidid[a]s a hacer efectiva entre ellas la libre circulación de personas, apoyándose en las disposiciones que se hallan en aplicación en la [Unión] Europea», [16] por otro, sin embargo, el Tribunal de Justicia ha insistido en que esa voluntad de agilizar la libre circulación de personas entre la Unión y la Confederación Suiza no es asimilable al espíritu y a la finalidad de las libertades de circulación previstas por los Tratados en el ámbito del mercado interior establecido entre los Estados miembros de la Unión. Así, el Acuerdo tiene por objeto reforzar los vínculos entre las partes contratantes, sin pretender ampliar la aplicación de las libertades fundamentales en su totalidad a la Confederación Suiza. [17]

53. A la luz de esa caracterización del Acuerdo, expuesta por el Tribunal de Justicia, puede comprenderse la limitación del alcance de la jurisprudencia citada por la Comisión y mencionada en el punto 38 *supra* según la cual, cuando definan sus modalidades impositivas, los Estados miembros están obligados a respetar las libertadas de circulación previstas en el Tratado FUE. [18] Ese principio del Derecho de la Unión es aplicable en el marco del ámbito de aplicación del Acuerdo, pero está sujeto a una excepción cuando las partes contratantes hayan decidido que el Acuerdo no se aplique, es decir, para las disposiciones convencionales en materia de doble imposición.

14 — C-425/11, EU:C:2013:121, apartado 45.

15 — Véase, en ese sentido, las sentencias Honyvem Informazioni Commerciali (C-465/04, EU:C:2006:199), apartado 24, y Pfeiffer y otros (C-397/01, EU:C:2004:584), apartado 52 y la jurisprudencia citada.

16 — Véase la sentencia Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839), apartado 27.

17 — Véase en ese sentido la sentencia Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697), apartados 26 a 29.

18 — Véase, asimismo, el punto 63 *infra*.

54. En conclusión, de las consideraciones anteriores se desprende, en mi opinión, que procede responder a la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente en el sentido de que, a la luz del artículo 21, apartado 1, del Acuerdo, dicho Acuerdo no se opone a una disposición como la contenida en el artículo 4, apartado 4, del Convenio bilateral Alemania/Suiza.

55. Por tanto, expongo las consideraciones siguientes exclusivamente para el caso de que el Tribunal de Justicia no acoja la interpretación del artículo 21, apartado 1, del Acuerdo que propongo y considere necesario examinar la compatibilidad del artículo 4, apartado 4, del Convenio bilateral Alemania/Suiza con las disposiciones pertinentes del Acuerdo.

C. *Sobre la compatibilidad de la disposición que prevé la tributación de cobertura con el Acuerdo*

56. El órgano jurisdiccional remitente formula dos posibles motivos de incompatibilidad con el Acuerdo de la tributación de cobertura prevista en el artículo 4, apartado 4, del Convenio bilateral Alemania/Suiza.

57. Por un lado, según el órgano jurisdiccional remitente la tributación de cobertura constituye un trato fiscal discriminatorio contrario al artículo 9, del anexo I, del Acuerdo. El Sr. Bukovansky se encuentra con respecto a la República Federal de Alemania en una situación comparable a la de un trabajador de nacionalidad suiza que desarrolla una actividad profesional en territorio alemán y traslada su residencia a Suiza. Por consiguiente, puede invocar el artículo 9, apartado 2, del anexo I, del Acuerdo, para intentar obtener las mismas ventajas fiscales que disfruta un trabajador suizo que se encuentre en su situación, exigiendo, por consiguiente, no quedar sujeto a la aplicación de la tributación de cobertura. Ese trato fiscal discriminatorio constituye un obstáculo a la libre circulación en cuanto que hace menos atractivo el traslado a Suiza de trabajadores por cuenta ajena que no tienen la nacionalidad suiza, frustrando así el objetivo del Acuerdo consistente en lograr la libre circulación.

58. Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente estima que el artículo 4, apartado 4, del Convenio bilateral Alemania/Suiza también es contrario a la prohibición de discriminación por razón de la nacionalidad, establecida en el artículo 2 del Acuerdo. Dicho órgano jurisdiccional señala que la ampliación de la imposición fiscal a los ingresos obtenidos en Alemania no se aplica cuando la persona que traslada su residencia a Suiza posee la nacionalidad suiza. Si el Sr. Bukovansky hubiera sido nacional suizo, no habría estado sujeto, en el presente caso, a la tributación de cobertura, incluso aunque su vida privada y profesional hubiera sido la misma.

59. Para poder responder a las dudas planteadas por el órgano jurisdiccional remitente considero necesario resumir determinados principios establecidos por el Tribunal de Justicia sobre la relación entre los convenios en materia de doble imposición y las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE.

60. A este respecto procede recordar, en primer lugar, que conforme a reiterada jurisprudencia, los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de su poder tributario con el fin, en particular, de suprimir la doble imposición. [19] Les corresponde adoptar las medidas necesarias para evitar situaciones de doble imposición, en particular, utilizando los criterios seguidos en la práctica tributaria internacional. [20]

19 — Véanse, en particular, las sentencias Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438), apartado 57; de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), apartado 93; Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51), apartado 49; Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566), apartado 48, y Beker (C-168/11, EU:C:2013:117), apartado 32.

20 — Sentencia Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471), apartado 30 y la jurisprudencia citada.

61. En este contexto, los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios bilaterales que tienen por objeto evitar la doble imposición, para fijar los criterios de conexión a efectos del reparto de la competencia fiscal. [21] La elección por las partes contratantes de un convenio bilateral en materia de doble imposición, de esos criterios de sujeción no constituye como tal una discriminación contraria a las libertades fundamentales previstas en el Tratado FUE. [22]

62. Además, de la jurisprudencia se desprende, por un lado, que los Estados miembros pueden convenir que un sujeto pasivo sea gravado en ambos Estados miembros y, por otro, que los inconvenientes que pueden resultar del ejercicio paralelo por diferentes Estados miembros de su potestad tributaria, siempre y cuando tal ejercicio no sea discriminatorio, no constituyen restricciones prohibidas por el Tratado FUE. [23] De lo anterior resulta que un Estado miembro no está obligado, en virtud del Derecho de la Unión, a evitar los inconvenientes que puedan derivarse del ejercicio paralelo de la potestad tributaria. [24]

63. No obstante, también se desprende de reiterada jurisprudencia, que el reparto de la competencia fiscal no permite a los Estados miembros aplicar medidas contrarias a las libertades de circulación garantizadas por el Tratado FUE. [25] En particular, en el ejercicio del poder impositivo repartido en el marco de convenios bilaterales para evitar la doble imposición, los Estados miembros están obligados a cumplir las normas comunitarias y, en concreto, deben respetar el principio de trato nacional de los nacionales de los demás Estados miembros y de sus propios nacionales que hayan ejercido las libertades garantizadas por el Tratado. [26]

64. A la luz de esos principios, directa o indirectamente derivados de la jurisprudencia anterior a la entrada en vigor del Acuerdo, [27] procede examinar las dudas planteadas por el órgano jurisdiccional remitente.

1. Sobre la infracción del artículo 9, del anexo I, del Acuerdo y sobre el obstáculo a la libre circulación

65. El órgano jurisdiccional remitente basa expresamente su análisis en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual la libre circulación de las personas, que, a tenor de la segunda frase del preámbulo del Acuerdo, las partes contratantes están decididas a hacer efectiva entre ellas apoyándose en las disposiciones que se hallan en aplicación en la Unión, se vería obstaculizada si un nacional de una parte contratante sufriera una desventaja en su Estado de origen por la única razón de haber ejercido su derecho a la libre circulación. [28]

66. Sin embargo, es preciso señalar, como han observado distintas partes intervinientes, que en realidad no hay nada en los autos que indique que la disposición que prevé la tributación de cobertura suponga un trato fiscal desfavorable, en el país de origen, es decir, en Alemania, para una persona como el Sr. Bukovansky, que haya ejercido su derecho a la libre circulación trasladándose a Suiza. En efecto, para una persona en la situación del Sr. Bukovansky, la aplicación de la tributación de cobertura simplemente entraña que se le aplique en el ejercicio en curso y durante el período de

21 — Véanse, entre otras, las sentencias de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), apartado 94; Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566), apartado 48, e Imfeld y Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822), apartado 42.

22 — Véase la sentencia Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221), apartado 53.

23 — Sentencia Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471), apartados 27 y 34.

24 — Sentencias Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471), apartado 34; CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185), apartados 27 y 28, y Österreichische Salinen (C-437/08, EU:C:2009:17), apartado 170.

25 — Véase la sentencia Imfeld y Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822), apartado 42 y la jurisprudencia citada.

26 — Véanse las sentencias de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), apartado 94, y Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566), apartado 51.

27 — Véase el artículo 16, apartado 2, del Acuerdo y el punto 6 *supra*.

28 — Véanse las sentencias Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839), apartados 27 y 28, y Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), apartado 51.

cinco años posterior a su traslado, el mismo tipo impositivo que se aplica a un trabajador en su misma situación que resida en Alemania. En otras palabras, en virtud de dicha disposición, tras su traslado a Suiza, el Sr. Bukovansky no disfruta de un trato fiscal más favorable en Suiza, sino que sigue sujeto al tipo impositivo al que estaba sujeto en Alemania.

67. Pues bien, en mi opinión, una disposición como la contenida en el artículo 4, apartado 4, del Convenio bilateral Alemania/Suiza simplemente plasma los términos del acuerdo alcanzado entre la República Federal de Alemania y la Confederación Suiza sobre el reparto de la potestad tributaria entre ambos Estados. En efecto, del artículo 15a de ese Convenio se desprende que ambos Estados han convenido que, en el caso de trabajadores fronterizos a la inversa, como el Sr. Bukovansky, la potestad tributaria corresponde al Estado de residencia, en este caso, a Suiza. Sin embargo, conforme al artículo 4, apartado 4, de dicho Convenio, en el caso de una persona que no tenga la nacionalidad suiza y que haya tributado por obligación personal durante al menos cinco años en Alemania y siga percibiendo ingresos en ese país, la República Federal de Alemania conserva la potestad tributaria durante un período determinado, sobre la base del tipo impositivo previsto para el impuesto sobre la renta.

68. A este respecto, por un lado, el criterio de la residencia anterior [29] que, conforme a la disposición controvertida, justifica la aplicación de la tributación de cobertura, constituye un criterio de sujeción legítimo a efectos del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

69. Por otro lado, según la jurisprudencia citada en los puntos 61 y 63 *supra*, aunque al aplicar esos criterios los Estados miembros deben respetar el principio de trato nacional de sus nacionales que han ejercido las libertades garantizadas en el Tratado —lo que parece haber sucedido en el presente asunto, según se deriva del punto 66 *supra*—, no están obligados, no obstante, en virtud del Derecho de la Unión, a evitar los inconvenientes que puedan derivarse del ejercicio paralelo de la potestad tributaria.

70. Es más, en la sentencia Weigel [30] el Tribunal de Justicia afirmó, en particular, que el Derecho de la Unión no garantiza a un trabajador que el traslado de sus actividades a un Estado miembro diferente de aquel en el que residía hasta ese momento sea neutro en materia de tributación. Habida cuenta de las disparidades de las legislaciones de los Estados miembros en esta materia, tal traslado puede, según los casos, ser más o menos ventajoso o desventajoso para ese trabajador. De lo anterior se deriva que, en principio, una desventaja eventual, en relación con la situación en la que el trabajador ejercía sus actividades con anterioridad a dicho traslado, no es contraria al artículo 45 TFUE si esa legislación no desfavorece a dicho trabajador en relación con quienes ya se encontraban sujetos con anterioridad. [31]

71. Por tanto, conforme a dicha jurisprudencia, a diferencia de lo que sostiene el órgano jurisdiccional remitente, la República Federal de Alemania no está obligada a garantizar a un trabajador que se encuentre en la situación del Sr. Bukovansky el mismo trato que dispensa a un trabajador de nacionalidad suiza que desarrolla una actividad profesional en territorio alemán y traslada su residencia a Suiza y que, con arreglo al Convenio, está sujeto a tributación en Suiza. La diferencia de trato entre un trabajador suizo de esas características y el Sr. Bukovansky es simplemente el resultado

29 — En el Derecho alemán, el criterio de la residencia justifica la sujeción por obligación personal al impuesto sobre la renta. Véase el punto 14 *supra*.

30 — C-387/01, EU:C:2004:256.

31 — Véase la sentencia Weigel (C-387/01, EU:C:2004:256), apartado 55. La circunstancia de que ese asunto tuviese por objeto impuestos indirectos, al versar sobre un impuesto de matriculación de un vehículo, carece de pertinencia a efectos de la aplicación del principio consagrado en él.

del reparto de la potestad tributaria entre los Estados contratantes. Dado que no existe ningún elemento que indique que la tributación de cobertura entrañe un trato distinto para un trabajador residente en Alemania que esté sujeto en ese país al impuesto sobre la renta por obligación personal, procede concluir que ese trato fiscal no constituye un obstáculo a la libre circulación. [32]

72. A continuación, en cuanto atañe, en particular, a la remisión por parte del órgano jurisdiccional remitente al artículo 9, del anexo I, del Acuerdo procede recordar, en primer lugar, que el Tribunal de Justicia ha declarado que el apartado 1 de dicho artículo sólo contempla el caso de discriminación por razón de la nacionalidad en perjuicio de un nacional de una parte contratante en el territorio de otra parte contratante. [33]

73. Pues bien, de los elementos de hecho aducidos ante el Tribunal de Justicia se deriva que el Sr. Bukovansky es un nacional alemán que en el año controvertido, es decir, en 2008, ejercía su actividad en Alemania para una sociedad alemana. La circunstancia de que se trate de una filial de un grupo suizo carece de pertinencia a este respecto. Por lo tanto, en el presente caso, no puede tratarse de una discriminación cometida por las autoridades de una parte contratante contra un nacional de otra parte contratante por lo que esa disposición no es aplicable.

74. En segundo lugar, en lo tocante al artículo 9, apartado 2, del anexo I, procede recordar que dicho artículo prevé que el trabajador por cuenta ajena y los miembros de su familia gozan de las mismas ventajas fiscales y sociales que los trabajadores por cuenta ajena nacionales y los miembros de su familia. En mi opinión, esa disposición, al igual que el apartado 1 del mismo artículo, hace referencia a las discriminaciones por razón de la nacionalidad en perjuicio de un nacional de una parte contratante en el territorio de otra parte contratante, supuesto que no se da en el presente procedimiento, como se ha señalado en el punto anterior.

75. Esta interpretación queda confirmada por el tenor literal de algunas versiones lingüísticas de la disposición, que contienen una clara referencia al «territorio de la otra Parte Contratante» mencionado en el apartado 1 de ese artículo. [34] Además, se cohonesta con el principio jurisprudencial mencionado en el punto 63 *supra* según el cual un Estado miembro debe respetar el principio de trato nacional de los nacionales de los demás Estados miembros que hayan ejercido su libertad de circulación.

76. Además, conforme a esa misma jurisprudencia, un Estado miembro también está obligado a aplicar el principio de trato nacional a sus propios nacionales que han ejercido su libertad de circulación. En línea con esa jurisprudencia, el Tribunal de Justicia se refirió, en la sentencia Ettwein, entre otras cosas, al artículo 9, apartado 2, del anexo I, del Acuerdo para desarrollar el principio según el cual las partes contratantes no pueden denegar una ventaja fiscal a un sujeto pasivo por la única razón de que su domicilio se encuentra en el territorio de la otra parte contratante. [35] Sin embargo, esa jurisprudencia no es aplicable al presente asunto, por cuanto en éste no se trata del reconocimiento de una ventaja fiscal en Alemania a un trabajador alemán residente en Suiza pero que trabaja en Alemania, sino que versa sobre el reconocimiento del trato fiscal suizo más favorable derivado de la residencia en Suiza a un trabajador/sujeto pasivo alemán residente en Alemania y sujeto al impuesto sobre la renta en Alemania.

32 — En el procedimiento principal tampoco resulta aplicable el principio recogido en el apartado 79 de la sentencia de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750) según el cual, las disposiciones relativas a la libre circulación de trabajadores se oponen a que el Estado de origen obstaculice la libre aceptación y el ejercicio de un empleo por uno de sus nacionales en otro Estado miembro. En efecto, el Sr. Bukovansky no trabaja en Suiza.

33 — Véase la sentencia Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697), apartados 47 y 48.

34 — Por ejemplo, en la versión francesa («Le travailleur salarié et les membres de sa famille visés [...] *y* bénéficient des mêmes avantages fiscaux et sociaux que les travailleurs salariés nationaux et les membres de leur famille») el término «y» sólo puede referirse al territorio de la parte contratante. Lo mismo sucede con el término «dort» en la versión alemana («Ein Arbeitnehmer und seine [...] Familienangehörigen genießen *dort* die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen.»)

35 — Véase la sentencia Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121), apartados 48, 49 y 52.

77. De las anteriores consideraciones se desprende que la disposición contenida en el artículo 4, apartado 4, del Convenio bilateral Alemania/Suiza, en caso de que el Tribunal de Justicia decida examinarla a la luz del Acuerdo, no infringe el artículo 9, del anexo I, del Acuerdo, ni constituye un obstáculo a la libre circulación de los trabajadores.

2. Sobre la vulneración del artículo 2 del Acuerdo

78. El órgano jurisdiccional remitente considera además que la tributación de cobertura es contraria a la prohibición de la discriminación por razón de la nacionalidad y que vulnera el artículo 2 del Acuerdo. En efecto, dado que ese trato fiscal no se aplica a los ciudadanos suizos que se trasladan a Suiza, la aplicación del artículo 4, apartado 4, del Convenio bilateral Alemania/Suiza entraña que la carga fiscal que soporta una persona que no tiene la nacionalidad suiza y que se traslada a Suiza sea más elevada que para un nacional suizo.

79. Sin embargo, como ya he expuesto en el punto 67, la disposición de que se trata constituye un acuerdo relativo al reparto de la potestad tributaria entre los Estados contratantes del Convenio bilateral.

80. Pues bien, a este respecto, conviene señalar, en primer lugar, que según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el criterio de la nacionalidad puede utilizarse como criterio de reparto de la competencia fiscal y no puede considerarse, en cuanto tal, una discriminación en razón de la nacionalidad. [36]

81. En segundo lugar, el Tribunal de Justicia ya declaró, en el asunto Van Hilten, [37] que una normativa nacional que prevea una tributación de cobertura, en ese caso en materia de impuesto de sucesiones, y que utilice el criterio de sujeción de la nacionalidad en orden al reparto de la potestad tributaria, no puede considerarse constitutiva de una discriminación prohibida por el Tratado. [38]

82. A la luz de todas las consideraciones anteriores, procede, en mi opinión, concluir que la disposición controvertida no da lugar a ningún tipo de discriminación en razón de la nacionalidad contraria al artículo 2 del Acuerdo.

V. **Conclusión**

83. En virtud de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo al Finanzgericht Baden-Württemberg:

«El Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra debe interpretarse en el sentido de que en virtud de su artículo 21, apartado 1, no se opone a una disposición contenida en un convenio bilateral en materia de doble imposición celebrado entre la Confederación suiza y un Estado miembro que prevea una forma de tributación de cobertura conforme a la cual los ingresos obtenidos en dicho Estado miembro por un trabajador por cuenta ajena que pueda ser considerado trabajador fronterizo "a la inversa" según el citado Acuerdo, que se haya trasladado a Suiza pero que no posea la nacionalidad suiza y que haya estado sujeto, al menos durante cinco años en total antes de su traslado a Suiza al impuesto sobre la renta del Estado miembro de que se trata, puedan seguir estando sujetos al impuesto sobre la renta en dicho Estado miembro en el año en el que se haya producido el traslado y durante los cinco años siguientes.»

36 — Véase la sentencia Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221), apartados 30 y 53.

37 — Sentencia van Hilten (C-513/03, EU:C:2006:131).

38 — Ibídem, apartado 47.