Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. PAOLO MENGOZZI
présentées le 30 avril 2015 [1]

Affaire C-241/14

Roman Bukovansky
contre
Finanzamt Lörrach

[demande de décision préjudicielle formée par le Finanzgericht Baden-Württemberg (Allemagne)]

«Accord entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, sur la libre circulation des personnes — Relation entre ledit accord et les accords bilatéraux en matière de double imposition — Égalité de traitement — Discrimination fondée sur la nationalité — Ressortissant d'un État membre de l'Union — Revenus du travail salarié perçus dans cet État membre — Déplacement du lieu de résidence en Suisse — Assujettissement fiscal élargi (überdachende Besteuerung)»

1. Par la présente demande de décision préjudicielle, le Finanzgericht Baden-Württemberg (Allemagne), juge de renvoi, demande à la Cour d'interpréter certaines dispositions de l'accord entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, sur la libre circulation des personnes, conclu à Luxembourg le 21 juin 1999 [2] (ci-après l'«Accord»), au regard d'une disposition contenue dans la convention bilatérale en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne [3] (ci-après la «convention bilatérale Allemagne/Suisse»).

2. Ledit juge demande, en substance, à la Cour d'établir si l'Accord s'oppose à une disposition de la convention susmentionnée qui prévoit une forme de ce que l'on appelle l'«assujettissement fiscal élargi» («überdachende Besteuerung»), en vertu de laquelle les autorités fiscales allemandes peuvent, pour une période déterminée, continuer à assujettir à l'impôt allemand les revenus générés en Allemagne par une personne physique qui aurait déplacé sa résidence en Suisse, mais qui n'aurait pas la nationalité suisse et qui aurait été assujettie à l'impôt de manière illimitée, en Allemagne, pendant au moins cinq ans au total.

3. Les questions liées à la compatibilité de ce traitement fiscal avec les principes consacrés par l'Accord mises à part, la présente affaire soulève une question préliminaire importante, de portée générale, sur laquelle des positions très différentes ont été défendues en cours d'instance. La Cour est en effet appelée à interpréter la portée de l'article de l'Accord qui régit les relations entre l'Accord lui-même et les conventions bilatérales en matière de double imposition. À la lumière de cet article, la Cour aura à établir lequel, de l'Accord ou d'une convention bilatérale, doit prévaloir dans le cas où ils contiennent des dispositions incompatibles.

1 — Langue originale: l'italien.

2 — JO 2002, L 114, p. 6.

3 — *Bundesgesetzblatt* 1972 II, p. 1022, telle que modifiée dernièrement par le protocole de révision du 12 mars 2002 (*Bundesgesetzblatt* 2003, p. 68).

I – Cadre juridique

A – *L'Accord*

4. Aux termes de l'article 1er, sous a) et d), de l'Accord, l'objectif de ce dernier est, en particulier, d'accorder aux ressortissants des États membres de l'Union et de la Suisse un droit d'entrée, de séjour, d'accès à une activité économique salariée, d'établissement en tant qu'indépendant et le droit de demeurer sur le territoire des parties contractantes, ainsi que d'accorder les mêmes conditions de vie, d'emploi et de travail que celles accordées aux ressortissants nationaux.

5. L'article 2 de l'Accord a pour titre «Non-discrimination» et prévoit que «[l]es ressortissants d'une partie contractante qui séjournent légalement sur le territoire d'une autre partie contractante ne sont pas, dans l'application et conformément aux dispositions des annexes I, II et III de cet accord, discriminés en raison de leur nationalité».

6. L'article 16, paragraphe 2, de l'Accord, qui a pour titre «Référence au droit communautaire», est ainsi formulé:

«Dans la mesure où l'application du présent accord implique des notions de droit communautaire, il sera tenu compte de la jurisprudence pertinente de la Cour de justice des Communautés européennes antérieure à la date de sa signature. La jurisprudence postérieure à la date de la signature du présent accord sera communiquée à la Suisse. En vue d'assurer le bon fonctionnement de l'accord, à la demande d'une partie contractante, le comité mixte déterminera les implications de cette jurisprudence.»

7. L'article 21 de l'Accord, intitulé «Relation avec les accords bilatéraux en matière de double imposition», prévoit, en ses paragraphes 1 et 2:

«1. Les dispositions des accords bilatéraux entre la Suisse et les États membres de la Communauté européenne en matière de double imposition ne sont pas affectées par les dispositions du présent accord. En particulier les dispositions du présent accord ne doivent pas affecter la définition du travailleur frontalier selon les accords de double imposition.

2. Aucune disposition du présent accord ne peut être interprétée de manière à empêcher les parties contractantes d'établir une distinction, dans l'application des dispositions pertinentes de leur législation fiscale, entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans des situations comparables, en particulier en ce qui concerne leur lieu de résidence.»

8. L'article 22 de l'Accord concerne quant à lui la «[r]elation avec les accords bilatéraux dans les matières autres que la sécurité sociale et la double imposition», et dispose:

«1. Nonobstant les dispositions des articles 20 et 21, le présent accord n'affecte pas les accords liant la Suisse, d'une part, et un ou plusieurs États membres de la Communauté européenne, d'autre part, tels les accords concernant les particuliers, les agents économiques, la coopération transfrontalière ou le petit trafic frontalier, dans la mesure où ils sont compatibles avec le présent accord.

2. En cas d'incompatibilité entre ces accords et le présent accord, ce dernier prévaut.»

9. L'annexe I de l'Accord porte sur la libre circulation des personnes, et le chapitre II de cette annexe contient les dispositions visant les travailleurs salariés. L'article 7, paragraphe 1, de l'annexe I en question contient la définition du «travailleur frontalier salarié». En vertu de cette disposition, «[l]e travailleur frontalier salarié est un ressortissant d'une partie contractante qui a sa résidence sur le territoire d'une partie contractante et qui exerce une activité salariée sur le territoire de l'autre partie contractante en retournant à son domicile en principe chaque jour, ou au moins une fois par semaine».

10. L'article 9 de l'annexe I, intitulé «Égalité de traitement», dispose:

«1. Un travailleur salarié ressortissant d'une partie contractante ne peut, sur le territoire de l'autre partie contractante, être, en raison de sa nationalité, traité différemment des travailleurs nationaux salariés en ce qui concerne les conditions d'emploi et de travail, notamment en matière de rémunération, de licenciement, et de réintégration professionnelle ou de réemploi s'il est tombé au chômage.

2. Le travailleur salarié et les membres de sa famille visés à l'article 3 de la présente annexe y bénéficient des mêmes avantages fiscaux et sociaux que les travailleurs salariés nationaux et les membres de leur famille.»

B – *La convention bilatérale entre la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne sur la double imposition*

11. Le 11 août 1971, la Confédération suisse et la République fédérale d'Allemagne ont conclu la convention bilatérale Allemagne/Suisse, qui est entrée en vigueur le 29 décembre 1972.

12. L'article 15 a de la convention bilatérale Allemagne/Suisse concerne l'imposition des travailleurs frontaliers et dispose, en son paragraphe 1, que «les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un frontalier reçoit au titre d'un emploi salarié peuvent être imposés dans l'État contractant dont il est un résident. À titre de compensation, l'État contractant dans lequel le travail est exécuté peut prélever un impôt sur ces rémunérations par voie de retenue à la source. Cet impôt ne doit pas excéder 4,5 % du montant brut des rémunérations si la résidence est prouvée par une attestation officielle des autorités fiscales compétentes de l'État contractant dont le contribuable est un résident. Les dispositions du paragraphe 4 de l'article 4 sont réservées».

13. L'article 4, paragraphe 4, de la convention bilatérale Allemagne/Suisse prévoit une forme d'assujettissement fiscal élargi en faveur de la République fédérale d'Allemagne. Aux termes de cette disposition, nonobstant les autres dispositions de ladite convention, la République fédérale d'Allemagne peut taxer une personne physique résidant en Suisse, mais qui n'aurait pas la nationalité suisse et qui aurait été assujettie de manière illimitée à l'impôt en Allemagne pendant au moins cinq ans au total, pour les revenus provenant d'Allemagne et pour les éléments de fortune situés sur ce territoire. Ce pouvoir d'imposition peut être exercé au cours de l'année où l'assujettissement illimité a pris fin pour la dernière fois et au cours des cinq années suivantes. Cela est sans préjudice de l'imposition en Suisse, conformément à la convention bilatérale en question, desdits revenus ou éléments de fortune. Toutefois, la République fédérale d'Allemagne impute, en appliquant par analogie les prescriptions de la législation allemande relative à l'imputation des impôts étrangers, l'impôt suisse perçu, conformément aux dispositions de la convention bilatérale, sur ces revenus ou ces éléments de fortune, sur la partie de l'impôt allemand qui est perçue sur ces revenus ou ces éléments de fortune.

C – La législation allemande

14. En vertu de l'article 1er, paragraphes 1 et 4, de la loi relative à l'impôt sur le revenu (Einkommensteuergesetz, ci-après l'«EStG»)[4], les personnes physiques qui ont leur domicile ou leur résidence habituelle en Allemagne sont assujetties de manière illimitée à l'impôt sur les revenus, tandis que les personnes physiques qui n'ont ni leur domicile ni leur résidence habituelle sur le territoire national sont assujetties seulement partiellement à l'impôt sur le revenu lorsqu'elles perçoivent des revenus nationaux au sens de l'article 49 de l'EStG.

15. En vertu de l'article 49, paragraphe 1, point 4, sous a), de l'EStG, constituent des revenus nationaux les revenus d'une activité salariée exercée en Allemagne.

II – Les faits, la procédure nationale et les questions préjudicielles

16. M. Bukovansky, partie demanderesse devant le juge de renvoi, possède les nationalités allemande et tchèque.

17. Avant 2006, M. Bukovansky a travaillé en Suisse pour différentes sociétés appartenant à un groupe pharmaceutique suisse. Il résidait toutefois en Allemagne, où il était assujetti à l'impôt sur le revenu.

18. En mars 2006, M. Bukovansky a commencé à travailler, en Allemagne, pour une société allemande filiale du même groupe pharmaceutique suisse, dont il est devenu, en juin de la même année, le directeur exécutif («Geschäftsführer»).

19. En août 2008, M. Bukovansky, tout en continuant à travailler pour la filiale allemande susmentionnée, a transféré sa résidence à Bâle, en Suisse. À partir de ce moment, il n'a donc plus eu ni le domicile ni la résidence en Allemagne. Il a été constaté qu'il revenait régulièrement au lieu de son domicile, situé en Suisse, depuis son lieu de travail situé en Allemagne.

20. Dans sa déclaration de revenus pour 2008, présentée aux autorités fiscales allemandes, M. Bukovansky est parti du principe que, pour la période comprise entre août et décembre de la même année, c'est-à-dire après son transfert en Suisse, il devait être considéré comme un travailleur frontalier (dit «en sens inverse») aux sens de l'article 15 a, paragraphe 1, de la convention bilatérale Allemagne/Suisse. Il a partant estimé que, en application de cette disposition, à compter du mois d'août 2008, ses revenus du travail étaient imposables dans l'État contractant de cette convention dans lequel il résidait, à savoir la Suisse, en tenant compte de la retenue de 4,5 % du salaire brut effectuée par son employeur et versée en Allemagne en vertu de la même disposition de la convention bilatérale en cause.

21. Le Finanzamt Lörrach, toutefois, dans son avis d'imposition, n'a pas partagé la thèse de M. Bukovansky et a assujetti les revenus en question à l'impôt allemand pour toute la durée de l'année litigieuse. Les autorités fiscales allemandes ont jugé que M. Bukovansky devait être considéré comme une personne partiellement assujettie à l'impôt sur le revenu, en vertu des dispositions combinées des articles 1er, paragraphe 4, et 49, paragraphe 1, point 4, sous a), de l'EStG, mais que ses revenus devaient être assujettis à l'impôt sur le revenu allemand en application de la règle de l'assujettissement fiscal élargi visée à l'article 4, paragraphe 4, de la convention bilatérale Allemagne/Suisse.

22. À la suite d'un recours administratif introduit par M. Bukovansky, les montants payés par ce dernier à l'administration fiscale suisse au titre de l'impôt sur le revenu ont été pris en considération dans le calcul du revenu imposable en Allemagne.

4 — Dans la version publiée le 19 octobre 2002 (BGBl. 2002 I, p. 4212), telle que modifiée le 20 décembre 2007 (BGBl. 2007 I, p. 3150).

23. Par son recours devant le juge de renvoi, dans lequel le Finanzamt Lörrach est partie défenderesse, M. Bukovansky fait valoir que, à partir du mois d'août 2008, les revenus de son activité salariée devaient être assujettis exclusivement à l'impôt sur le revenu en Suisse, en raison de sa qualité de frontalier en sens inverse. Les conditions pour l'application à son égard de l'assujettissement fiscal élargi, au sens de l'article 4, paragraphe 4, de la convention bilatérale Allemagne/Suisse, ne seraient quant à elles pas réunies.

24. Dans son ordonnance de renvoi, le Finanzgericht Baden-Württemberg pose la question de la compatibilité de cette disposition de la convention bilatérale Allemagne/Suisse avec certaines dispositions de l'Accord. Selon le juge de renvoi, d'une part, l'assujettissement fiscal élargi constituerait un traitement fiscal discriminatoire contraire au principe d'égalité de traitement prévu à l'article 9 de l'annexe I de l'Accord, et, en tant que tel, constituerait une entrave à l'exercice de la liberté de circulation. D'autre part, l'article 4, paragraphe 4, de la convention bilatérale Allemagne/Suisse serait également contraire à l'interdiction de la discrimination fondée sur la nationalité visée à l'article 2 de l'Accord.

25. Selon le juge de renvoi, l'article 21, paragraphe 1, de l'Accord ne s'opposerait pas à ce que soit écartée l'application de la disposition de la convention bilatérale Allemagne/Suisse concernant l'assujettissement fiscal élargi. Nonobstant cet article, en effet, les dispositions des conventions en matière de double imposition ne sauraient être contraires aux obligations découlant des libertés fondamentales consacrées par l'Accord, telles que, en particulier, l'interdiction de la discrimination.

26. À la lumière de ces considérations, le juge de renvoi, par ordonnance du 19 décembre 2013, a jugé devoir surseoir à statuer dans la procédure pendante devant lui afin de soumettre à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Les dispositions de l'Accord […], et en particulier, ses considérants, et ses articles 1er, 2 et 21, ainsi que les articles 7 et 9 de son annexe I, doivent-elles être interprétées en ce sens qu'il n'est pas permis de soumettre à l'impôt allemand, conformément à l'article 4, paragraphe 4, de la convention bilatérale Allemagne/Suisse, lu conjointement avec l'article 15 a, paragraphe 1, quatrième phrase, de la même convention, un travailleur salarié originaire d'Allemagne établi en Suisse, qui ne possède pas la nationalité suisse et qui, depuis son déménagement en Suisse, est devenu un frontalier en sens inverse, au sens de l'article 15 a, paragraphe 1, de ladite convention?»

III – Procédure devant la Cour

27. L'ordonnance de renvoi est parvenue au greffe le 16 mai 2014. Ont déposé des observations M. Bukovansky, le Finanzamt Lörrach, les gouvernements suédois, allemand et du Royaume-Uni, ainsi que la Commission européenne. À l'audience qui s'est tenue le 26 février 2015, sont intervenus M. Bukovansky, le Finanzamt Lörrach, le gouvernement allemand, ainsi que la Commission.

IV – Analyse juridique

28. Par sa question préjudicielle, le juge de renvoi demande, essentiellement, si les dispositions pertinentes de l'Accord doivent être interprétées dans le sens qu'elles s'opposent à une disposition contenue dans une convention bilatérale sur la double imposition conclue entre la Confédération suisse et un État membre prévoyant une forme d'assujettissement fiscal élargi en vertu de laquelle les revenus générés dans ledit État membre par un travailleur frontalier dit «en sens inverse» aux termes de l'Accord lui-même, qui s'est installé en Suisse mais qui ne possède pas la nationalité suisse et qui a été assujetti pendant au moins cinq ans au total, avant son installation en Suisse, à l'impôt sur le revenu de l'État membre en question, peuvent continuer à être assujettis à l'impôt sur le revenu dudit État membre dans l'année où l'installation a eu lieu et pour les cinq années suivantes.

A – *Observations générales*

29. Si la compétence de la Cour pour interpréter l'Accord est désormais indiscutablement admise [5], la réponse à la question posée par le juge de renvoi suppose toutefois que l'Accord s'applique à une situation comme celle de M. Bukovansky.

30. À cet égard, il convient d'observer que le fait que M. Bukovansky a la nationalité allemande et fait valoir des droits découlant de sa liberté de circulation à l'égard de son État membre d'origine, à savoir l'Allemagne, n'empêche pas l'application de l'Accord. En effet, indépendamment du fait que M. Bukovansky possède également la nationalité tchèque, selon une jurisprudence constante les ressortissants d'une partie contractante peuvent invoquer des droits prévus par l'Accord également à l'égard de leur propre pays, dans certaines circonstances et compte tenu des dispositions applicables [6].

31. Pour ce qui est des circonstances de la procédure au principal et des dispositions de l'Accord applicables en l'espèce, il convient de relever que, eu égard à leur libellé, tant l'article 2 de l'Accord que l'article 7, paragraphe 1, de l'annexe I de l'Accord sont applicables à la situation de M. Bukovansky.

32. En effet, pour ce qui concerne, d'une part, l'applicabilité de l'article 2 de l'Accord, il convient de relever que M. Bukovansky est un ressortissant d'une partie «contractante», à savoir la République fédérale d'Allemagne, et séjourne légalement sur le territoire d'une autre partie contractante, à savoir la Confédération suisse. Aux termes de cet article, il ne doit donc faire l'objet d'aucune discrimination fondée sur la nationalité.

33. D'autre part, pour ce qui concerne l'application de l'article 7, paragraphe 1, de l'annexe I de l'Accord, il convient de relever que M. Bukovansky «a sa résidence sur le territoire d'une partie contractante», en l'espèce la Confédération suisse, et exerce une activité salariée sur le «territoire de l'autre partie contractante», à savoir la République fédérale d'Allemagne. Du moment qu'il est constant que, durant la période litigieuse, il revenait régulièrement du lieu de son activité vers celui de sa résidence, il y a lieu de qualifier M. Bukovansky comme un «travailleur frontalier salarié» au sens de l'article 7, paragraphe 1, de l'annexe I de l'Accord [7].

34. À la lumière de ces considérations, il convient de conclure que la situation de M. Bukovansky relève du champ d'application de l'Accord.

B – *Sur les relations entre l'Accord et les conventions bilatérales en matière de double imposition*

35. Avant de se pencher sur les doutes soulevés par le juge de renvoi quant à la compatibilité de la disposition de l'article 4, paragraphe 4, de la convention bilatérale Allemagne/Suisse avec les dispositions pertinentes de l'Accord, il y a lieu d'aborder la question préliminaire des relations entre l'Accord et les conventions bilatérales en matière de double imposition. À cet effet, il est nécessaire de vérifier la portée de la disposition de l'article 21, paragraphe 1, de l'Accord, aux termes de laquelle les dispositions des accords bilatéraux entre la Confédération Suisse et les États membres de l'Union en matière de double imposition «ne sont pas affectées» par les dispositions de l'Accord lui-même.

36. Sur cette question, sur laquelle la Cour n'a pas encore eu, à ma connaissance, l'occasion de se pencher, les positions avancées en cours d'instance sont très partagées.

5 — Voir, par exemple, arrêts Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839) et Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121).

6 — Voir arrêts Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, points 27 à 34) et Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, point 33).

7 — Voir, dans le même sens, pour ce qui concerne l'application de la notion de frontalier indépendant visée à l'article 13 de l'annexe I de l'Accord, arrêt Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, points 34 à 40).

37. D'un côté, le juge de renvoi estime que, nonobstant la lettre de l'article 21, paragraphe 1, de l'Accord, en cas d'opposition entre les dispositions d'une convention bilatérale en matière de double imposition et celles de l'Accord, ce dernier doit prévaloir. En particulier, les dispositions de ces conventions ne sauraient violer l'interdiction de discrimination établie par le droit de l'Union.

38. Dans le même sens, la Commission estime que l'article 21, paragraphe 1, de l'Accord ne s'oppose pas à un contrôle de la conformité de la convention bilatérale Allemagne/Suisse avec les dispositions de l'Accord. Selon ladite institution, la disposition susmentionnée se bornerait à préciser qu'il incombe aux États contractants d'une convention bilatérale en matière de double imposition de décider quant à la portée et à la répartition de leur pouvoir d'imposition. Toutefois, conformément à la jurisprudence de la Cour, quand ils définissent leurs modalités d'imposition, ils seraient tenus de respecter les libertés de circulation telles que prévues par l'Accord [8]. L'article 21, paragraphe 1, de l'Accord ne les dispenserait pas de cette obligation [9].

39. En outre, à l'audience, la Commission a fait valoir que, si l'exception de l'article 21, paragraphe 1, de l'Accord devait être interprétée dans le sens qu'un État membre est libre d'insérer dans une convention bilatérale en matière de double imposition une disposition qui constitue une discrimination manifeste ou une violation manifeste des libertés garanties par l'Accord, l'Accord lui-même serait complètement dénué de sens. La Commission estime partant que la ratio legis et l'interprétation systématique de l'article 21, paragraphe 1, de l'Accord s'opposent à une interprétation selon laquelle cette disposition prévoirait une exception générale à l'applicabilité de l'Accord pour toutes les dispositions contenues dans les conventions bilatérales en matière de double imposition.

40. De l'autre côté, la position défendue par le gouvernement suédois, à laquelle s'est rallié expressément le gouvernement allemand à l'audience, va dans le sens diamétralement opposé. Selon ces gouvernements, l'article 21, paragraphe 1, de l'Accord constitue une exception sans condition à l'application de ce dernier. Il s'ensuivrait que, lorsque cette exception est d'application, les dispositions de l'Accord, ainsi que les droits et obligations découlant du droit de l'Union ne s'appliqueraient pas. En d'autres termes, les dispositions des conventions bilatérales relatives à la double imposition s'appliqueraient comme si l'Accord n'existait pas. Par conséquent, les droits et obligations qui en découlent ne pourraient avoir le moindre impact sur les dispositions contenues dans lesdites conventions bilatérales.

41. Concrètement, les deux interprétations proposées quant à la portée de l'article 21, paragraphe 1, de l'Accord sont susceptibles d'entraîner des conséquences différentes dans la présente affaire. En effet, si l'on suivait l'interprétation proposée par le juge de renvoi et par la Commission, il serait nécessaire d'analyser la compatibilité de la disposition de la convention bilatérale Allemagne/Suisse qui prévoit l'assujettissement fiscal élargi avec les dispositions pertinentes de l'Accord. En revanche, si l'on suivait l'interprétation proposée par les gouvernements suédois et allemand, cette analyse ne serait pas nécessaire et, même si la disposition en cause de la convention bilatérale Allemagne/Suisse était incompatible avec l'Accord, cela serait sans préjudice de l'application de cette disposition.

42. Or, il convient de rappeler, à titre liminaire, que l'Accord, en tant que traité international, doit être interprété, conformément à l'article 31 de la convention de Vienne sur le droit des traités [10], de bonne foi, suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but [11].

8 — La Commission fait référence à la jurisprudence constante à laquelle il est renvoyé aux points 50 et 51 de l'arrêt Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566).

9 — Cela semble être également l'interprétation de l'article 21, paragraphe 1, de l'Accord adoptée par le Tribunal fédéral suisse. Voir arrêt du 26 janvier rendu dans les affaires 2C_319/2009 et 2C_321/2009, point 14.1. On peut trouver cet arrêt à l'adresse Internet suivante: http://www.servat.unibe.ch/dfr/bger/100123_2C_319-2009.html (dernière consultation le 26 mars 2015).

10 — Faite à Vienne le 23 mai 1969, *Recueil des Traités des Nations unies*, vol. 1155, p. 331.

11 — Voir arrêt Hengartner et Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430, point 36 et jurisprudence citée).

43. Du point de vue de l'analyse littérale, il ne fait aucun doute, me semble-t-il, que, en employant les termes «ne sont pas affectées», l'article 21, paragraphe 1, première phrase, de l'Accord prévoit expressément une exception à sa propre application pour les dispositions des conventions bilatérales en matière de double imposition conclues entre la Confédération Suisse et les États membres de l'Union. Il ressort de la formulation de cette disposition que l'exception en question est sans condition, c'est-à-dire que, outre le fait qu'il doit s'agir d'une disposition concernant la matière de la double imposition, elle n'est subordonnée à l'existence d'aucune condition supplémentaire. La deuxième phrase du même paragraphe porte sur la question spécifique de la définition de «travailleur frontalier», mais, comme l'indique l'utilisation des termes «en particulier», cela constitue simplement une illustration, à titre d'exemple, de l'exception prévue dans la première phrase et n'affecte pas sa portée générale.

44. Du point de vue de l'analyse contextuelle, il convient d'observer que, dans l'Accord, l'article 21, intitulé «Relation avec les accords bilatéraux en matière de double imposition», est suivi par l'article 22, lequel contient lui aussi une disposition à caractère général concernant les relations «avec les accords bilatéraux dans les matières autres que la sécurité sociale et la double imposition» [12]. Or, contrairement à l'article 21, paragraphe 1, de l'Accord, l'article 22 prévoit que celui-ci n'affecte pas les accords bilatéraux *autres* que ceux en matière de double imposition, seulement «dans la mesure où ils sont compatibles avec [l'Accord]». En outre, le paragraphe 2 dudit article 22 précise expressément que, «[e]n cas d'incompatibilité entre ces accords et l['A]ccord, ce dernier prévaut».

45. Or, force est de constater que l'article 21 de l'Accord ne contient aucune disposition de ce type qui attribuerait expressément à l'Accord une prééminence sur les accords bilatéraux en matière de double imposition.

46. À la lumière de la lettre de la première phrase du paragraphe 1 de l'article 21 de l'Accord et de l'évidente différence textuelle entre cette disposition et celle de l'article 22 du même Accord, j'estime que l'on peut légitimement considérer que, si les parties à l'Accord avaient entendu faire prévaloir l'Accord sur les dispositions des conventions bilatérales en matière de double imposition, elles l'auraient explicité, comme elles l'ont fait dans l'article 22 de l'Accord pour les autres types d'accords bilatéraux. À défaut d'une telle clause, il est plausible de penser que l'intention était de prévoir une exception générale et inconditionnée au champ d'application de l'Accord pour les dispositions contenues dans les accords bilatéraux en matière de double imposition [13].

47. Une telle interprétation de l'article 21, paragraphe 1, de l'Accord doit toutefois s'apprécier à la lumière d'autres dispositions pertinentes de celui-ci. En particulier, à l'audience, la Commission, tout en reconnaissant les différences textuelles entre l'article 21 et l'article 22 de l'Accord, a affirmé que la disposition de l'article 21, paragraphe 2, de l'Accord risquerait d'être vidée de son sens si l'interprétation de cette disposition visée au point 46 ci-dessus était accueillie.

48. Or, en vertu de l'article 21, paragraphe 2, de l'Accord, aucune disposition de ce dernier ne peut être interprétée dans le sens d'interdire aux parties contractantes d'opérer des distinctions, dans l'application des dispositions pertinentes de leur législation fiscale, entre les contribuables dont la situation n'est pas comparable, notamment en ce qui concerne le lieu de résidence. À cet égard, dans l'arrêt Ettwein, la Cour a précisé que cette disposition permet un traitement différent, en matière fiscale, des contribuables résidents et des contribuables non-résidents, mais seulement lorsqu'ils ne se trouvent pas dans une situation comparable [14].

12 — Les relations avec les accords bilatéraux en matière de sécurité sociale sont régis par l'article 20 de l'Accord, lequel prévoit qu'ils sont suspendus dès l'entrée en vigueur de l'Accord, dans la mesure où la même matière est régie par le ce dernier.

13 — Il convient de relever qu'il ressort de la lettre de la première phrase de l'article 21, paragraphe 1, de l'Accord que la portée temporelle de cette exception ne se limite pas aux conventions bilatérales en matière de double imposition déjà conclues au moment de l'entrée en vigueur de l'Accord, mais s'étend également aux conventions conclues postérieurement.

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

49. Contrairement à la Commission, j'estime toutefois que l'article 21, paragraphe 2, de l'Accord ne constitue pas une spécification du paragraphe 1 du même article. À cet égard, force est de constater que la disposition de l'article 21, paragraphe 2, fait référence à la législation fiscale nationale des parties contractantes, tandis que le paragraphe 1 du même article fait référence aux accords bilatéraux conclus entre la Confédération suisse et les États membres de l'Union.

50. Il y a lieu de clarifier, à cet égard, que l'exception prévue à l'article 21, paragraphe 1, de l'Accord n'autorise pas un État membre ou la Confédération suisse à adopter unilatéralement des mesures discriminatoires dans sa législation nationale qui seraient contraires aux dispositions de l'Accord. Cette disposition prévoit simplement que l'Accord n'affecte pas la possibilité qu'un État membre et la Confédération suisse prévoient *conventionnellement*, dans un accord bilatéral sur la double imposition, des mesures fiscales qui ne sont pas conformes à l'Accord. Une éventuelle disposition non compatible avec l'Accord devra partant toujours être le résultat d'un éventuel accord entre un État membre et la Confédération suisse.

51. C'est de ce point de vue que je ne partage pas l'argument de la Commission selon lequel, si l'interprétation de l'article 21, paragraphe 1, de l'Accord présentée au point 46 ci-dessus devait être accueillie, alors l'Accord lui-même serait complètement vidé de son sens. En effet, comme cela a été précisé au point précédent, le champ d'application de l'exception, laquelle doit, en tant que telle, être interprétée de manière restrictive [15], se limite exclusivement aux dispositions conventionnelles ayant une nature fiscale contenues dans les accords bilatéraux en matière de double imposition. Il maintient en revanche toute son efficacité pour tout autre type de disposition.

52. À cet égard, on peut également observer que, si, d'un côté, il est vrai que, comme il ressort de la deuxième phrase du préambule de l'Accord, les parties contractantes étaient «décidé[e]s à réaliser la libre circulation des personnes entre [elles] en s'appuyant sur les dispositions en application dans l ['Union] européenne» [16], d'un autre côté, toutefois, la Cour a souligné que cette volonté d'encourager la libre circulation des personnes entre l'Union et la Suisse ne coïncide pas avec l'esprit et avec la finalité des libertés de circulation prévues par les traités dans le cadre du marché intérieur institué entre les États membres de l'Union. L'Accord vise donc à renforcer les liens entre les parties contractantes, sans vouloir étendre l'application des libertés fondamentales dans leur ensemble à la Confédération suisse [17].

53. C'est à la lumière de cette caractérisation de l'Accord, telle qu'explicitée par la Cour, que l'on peut comprendre la limitation de la portée de la jurisprudence citée par la Commission et mentionnée au point 38 ci-dessus, selon laquelle, lorsqu'ils définissent leurs modalités d'imposition, les États membres sont tenus de respecter les libertés de circulation telles que prévues par le traité FUE [18]. Ce principe du droit de l'Union rentre dans le champ d'application de l'Accord, mais connaît une exception lorsque les parties contractantes ont décidé que l'Accord ne s'applique pas, c'est-à-dire pour les dispositions conventionnelles en matière de double imposition.

54. Pour conclure, il ressort des considérations qui précèdent que, à mon avis, il convient de répondre à la question préjudicielle posée par le juge de renvoi dans le sens que, à la lumière de l'article 21, paragraphe 1, de l'Accord, ce dernier ne s'oppose pas à une disposition comme celle contenue dans l'article 4, paragraphe 4, de la convention bilatérale Allemagne/Suisse.

15 — Voir, en ce sens, arrêts Honyvem Informazioni Commerciali (C-465/04, EU:C:2006:199, point 24) et Pfeiffer e.a. (C-397/01 à C-403/01, EU:C:2004:584, point 52 et jurisprudence citée).

16 — Voir arrêt Bergström (C-527/10, EU:C:2011:839, point 27).

17 — Voir, en ce sens, arrêt Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, points 26 à 29).

18 — Voir, également, point 63 ci-après.

55. C'est donc seulement dans le cas où la Cour jugerait ne pas devoir suivre l'interprétation de l'article 21, paragraphe 1, de l'Accord que je propose, et estimerait devoir procéder à une analyse de la compatibilité de la disposition de l'article 4, paragraphe 4, de la convention bilatérale Allemagne/Suisse avec les dispositions pertinentes de l'Accord, que j'expose les considérations complémentaires suivantes.

C – *Sur la compatibilité de la disposition qui prévoit l'assujettissement fiscal élargi avec l'Accord*

56. Le juge de renvoi soulève deux motifs possibles d'incompatibilité de l'assujettissement fiscal élargi prévu à l'article 4, paragraphe 4, de la convention bilatérale Allemagne/Suisse avec l'Accord.

57. D'un côté, d'après le juge de renvoi, l'assujettissement fiscal élargi constituerait un traitement fiscal discriminatoire contraire à l'article 9 de l'annexe I de l'Accord. M. Bukovansky se trouverait, vis-à-vis de la République fédérale d'Allemagne, dans une situation comparable à celle d'un travailleur ayant la nationalité suisse et exerçant une activité professionnelle sur le territoire allemand, qui s'installerait en Suisse. Il pourrait donc invoquer l'article 9, paragraphe 2, de l'annexe I de l'Accord en vue d'obtenir les mêmes avantages fiscaux dont bénéficierait un travailleur suisse qui se trouverait dans sa situation, en exigeant, partant, de ne pas se voir appliquer l'assujettissement fiscal élargi. Un tel traitement fiscal discriminatoire constituerait un obstacle à la libre circulation dans la mesure où cela rendrait moins attrayante l'installation en Suisse de travailleurs salariés dépourvus de la nationalité suisse, en faisant ainsi échec à l'objectif de l'Accord qui consiste dans la poursuite constante de la libre circulation.

58. D'un autre côté, le juge de renvoi estime que l'article 4, paragraphe 4, de la convention bilatérale Allemagne/Suisse est également contraire à l'interdiction de la discrimination sur la base de la nationalité visée à l'article 2 de l'Accord. Ledit juge observe que l'extension de l'imposition fiscale sur les revenus au niveau allemand ne s'applique pas lorsque la personne qui s'installe en Suisse possède la nationalité suisse. Si M. Bukovansky avait possédé cette nationalité, il n'aurait pas été soumis, en l'espèce, à l'assujettissement fiscal élargi, et ce même si sa vie privée et professionnelle avait été identique.

59. Afin de pouvoir répondre aux doutes soulevés par le juge de renvoi, j'estime qu'il convient de rappeler certains principes exprimés par la Cour quant à la relation entre les conventions en matière de double imposition et les libertés fondamentales garanties par le traité FUE.

60. À cet égard, il y a lieu de rappeler, tout d'abord, qu'en vertu d'une jurisprudence constante les États membres demeurent compétents pour définir, par voie conventionnelle ou unilatérale, les critères de répartition de leur pouvoir de taxation, en vue, notamment, d'éliminer, le cas échéant par la voie conventionnelle, les doubles impositions [19]. Il appartient aux États membres de prendre les mesures nécessaires pour prévenir les situations de double imposition, en utilisant, notamment, les critères suivis dans la pratique fiscale internationale [20].

61. Dans ce contexte, dans le cadre de telles conventions bilatérales tendant à éviter les doubles impositions, les États membres sont libres de fixer les critères de rattachement aux fins de la répartition de la compétence fiscale [21]. Le choix, par des États contractants d'une convention bilatérale en matière de double imposition, de tels critères de rattachement ne constitue pas, en soi, une discrimination contraire aux libertés fondamentales prévues par le traité FUE [22].

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

20 — Arrêt Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, point 30 et jurisprudence citée).

21 — Voir, entre autres, arrêts de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, point 94); Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, point 48), et Imfeld et Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, point 42).

22 — Voir arrêt Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, point 53).

62. En outre, il ressort de la jurisprudence, d'une part, que les États membres peuvent convenir qu'un contribuable soit taxé dans les deux États membres, et, d'autre part, que les conséquences défavorables qui peuvent découler de l'exercice parallèle, par différents États membres, de leur compétence fiscale, dans la mesure où un tel exercice n'est pas discriminatoire, ne constituent pas des restrictions interdites par le traité FUE [23]. Il s'ensuit qu'un État membre n'est pas tenu, en vertu du droit de l'Union, de prévenir les désavantages qui pourraient découler de l'exercice parallèle de la compétence fiscale [24].

63. Il ressort toutefois également de la jurisprudence constante que la répartition de la compétence fiscale entre les États membres ne permet pas aux États membres d'appliquer des mesures contraires aux libertés de circulation garanties par le traité FUE [25]. En particulier dans l'exercice du pouvoir d'imposition réparti dans le cadre de conventions bilatérales préventives de la double imposition, les États membres sont tenus de se conformer aux règles de l'Union et, plus particulièrement, de respecter le principe du traitement national en ce qui concerne tant les ressortissants des autres États membres que leurs propres ressortissants qui ont fait usage des libertés garanties par le traité [26].

64. C'est à la lumière de ces principes, tous découlant, directement ou indirectement, de la jurisprudence antérieure à l'entrée en vigueur de l'Accord [27], qu'il convient d'analyser les doutes soulevés par le juge de renvoi.

1. Sur la violation de l'article 9 de l'annexe I de l'Accord, et sur l'entrave à la libre circulation

65. Le juge de renvoi fonde expressément son analyse sur la jurisprudence de la Cour selon laquelle la liberté de circulation des personnes, que les parties contractantes sont décidées à réaliser entre elles, en vertu de la deuxième phrase du préambule de l'Accord, en s'appuyant sur les dispositions en application dans l'Union, serait entravée si un ressortissant d'une partie contractante subissait un désavantage dans son pays d'origine pour la seule raison d'avoir exercé son droit de circulation [28].

66. Toutefois, force est de constater que, comme cela a été observé par plusieurs intervenants, en réalité, aucun élément du dossier n'indique que la disposition qui prévoit l'assujettissement fiscal élargi implique un traitement fiscal moins avantageux, dans le pays d'origine, c'est-à-dire en Allemagne, pour une personne qui, comme M. Bukovansky, aurait exercé son droit de circulation en s'installant en Suisse. En effet, pour une personne dans la situation de M. Bukovansky, l'application de l'assujettissement fiscal élargi comporte simplement l'application, pour l'année en cours et pour la période de cinq ans qui suit son déplacement, du même taux d'imposition qui est appliqué à un travailleur dans sa même situation qui serait résident en Allemagne. En d'autres termes, en application de cette disposition, à la suite de l'installation en Suisse, M. Bukovansky ne bénéficie pas du traitement fiscal plus favorable en Suisse, mais continue à être soumis au taux d'imposition auquel il était assujetti en Allemagne.

67. Or, à mon avis, une disposition comme celle contenue dans l'article 4, paragraphe 4, de la convention bilatérale Allemagne/Suisse ne fait que refléter les termes de l'accord conclu entre la République fédérale d'Allemagne et la Confédération suisse quant à l'attribution de la compétence fiscale entre ces États. Il ressort en effet de la lettre de l'article 15 a de cette convention que les deux États en question ont convenu que, dans le cas d'un travailleur frontalier en sens inverse, comme M. Bukovansky, la compétence fiscale échoit à l'État de résidence, en l'espèce la Suisse. Toutefois, aux

23 — Arrêt Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, points 27 et 34).

24 — Arrêts Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, point 34) CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, points 27 et 28), et Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen (C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, point 170).

25 — Voir arrêt Imfeld et Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, point 42 et jurisprudence citée).

26 — Voir arrêts de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, point 94) et Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, point 51).

27 — Voir article 16, paragraphe 2, de l'Accord et point 6 ci-dessus.

28 — Voir arrêts Bergström (C-527/10, EU:C:2011:839, points 27 et 28) et Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, point 51).

termes de l'article 4, paragraphe 4, de la convention en question, dans le cas d'une personne dépourvue de la nationalité suisse qui a été assujettie à l'impôt de manière illimitée pendant au moins cinq ans en Allemagne et qui continue à produire un revenu en Allemagne, la République fédérale d'Allemagne maintient la compétence fiscale pour une période déterminée à concurrence du taux d'imposition prévu pour l'impôt sur le revenu.

68. À cet égard, d'une part, le critère de la résidence antérieure [29] qui, aux termes de la disposition en cause, justifie l'application de l'assujettissement à l'impôt allemand, constitue un critère légitime de rattachement aux fins de la répartition fiscale entre les États membres.

69. D'autre part, il découle de la jurisprudence citée aux points 61 et 63 qui précèdent, que, si dans l'application de ces critères les États membres doivent garantir le respect du principe du traitement national pour leurs propres ressortissants qui ont fait usage des libertés garanties par le traité – ce qui, comme il ressort du point 66 précédent, semble être le cas dans la présente espèce –, ils ne sont toutefois pas tenus, en vertu du droit de l'Union, de prévenir les désavantages qui pourraient découler de l'exercice parallèle de la compétence fiscale.

70. Au contraire, dans l'arrêt Weigel [30], la Cour a très spécifiquement affirmé que le droit de l'Union ne garantit pas à un travailleur que le transfert de ses activités dans un État membre autre que celui dans lequel il résidait jusque-là est neutre en matière d'imposition. Compte tenu des disparités des législations des États membres en la matière, un tel transfert peut, selon les cas, être plus ou moins avantageux ou désavantageux pour ledit travailleur. Il en découle que, en principe, un éventuel désavantage, par rapport à la situation dans laquelle ce travailleur exerçait ses activités antérieurement audit transfert, n'est pas contraire à l'article 45 TFUE, si cette législation ne désavantage pas ce travailleur par rapport à ceux qui y étaient déjà précédemment assujettis [31].

71. Il découle donc de cette jurisprudence que, contrairement à ce qu'affirme le juge de renvoi, la République fédérale d'Allemagne n'est pas tenue de garantir à un travailleur dans la situation de M. Bukovansky le même traitement que celui qui serait réservé à un travailleur ayant la nationalité suisse qui exerce une activité professionnelle sur le territoire allemand, qui déplacerait sa résidence en Suisse et qui est assujetti à l'impôt suisse aux termes de la convention. La différence de traitement entre un tel travailleur et M. Bukovansky est simplement le résultat de l'attribution de la compétence fiscale entre les États contractants. À défaut d'éléments indiquant que l'assujettissement fiscal élargi donne lieu à un traitement différent par rapport à un travailleur résidant en Allemagne et qui est assujetti de manière illimitée, dans ce pays, à l'impôt sur le revenu, il convient de conclure que ce traitement fiscal ne constitue pas une entrave à la libre circulation [32].

72. Pour ce qui concerne, ensuite, plus particulièrement la référence, faite par le juge de renvoi, à l'article 9 de l'annexe I de l'Accord, il convient, en premier lieu, de rappeler que la Cour a précisé que le paragraphe 1 de cet article ne vise que l'hypothèse d'une discrimination en raison de la nationalité à l'encontre d'un ressortissant d'une partie contractante sur le territoire d'une autre partie contractante [33].

29 — Voir, en droit allemand, le critère de la résidence, qui justifie l'assujettissement illimité à l'impôt sur les revenus. Voir point 14 ci-dessus.

30 — C-387/01, EU:C:2004:256.

31 — Ibidem (point 55). Le fait que cette affaire portait sur des impôts indirects, du moment qu'il s'agissait d'un droit d'immatriculation d'un véhicule automobile, est sans importance aux fins de l'application du principe qui y est affirmé.

32 — Ne s'applique pas non plus à la présente espèce le principe exprimé au point 79 de l'arrêt de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), selon lequel les dispositions relatives à la libre circulation des travailleurs s'opposent à ce que l'État d'origine entrave la libre acceptation et l'exercice d'une activité professionnelle par l'un de ses ressortissants dans un autre État membre. En effet, M. Bukovansky n'exerce aucune activité professionnelle en Suisse.

33 — Voir arrêt Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, points 47 et 48).

73. Or, les éléments de fait soumis à la Cour font apparaître que M. Bukovansky est un ressortissant allemand qui a exercé, durant l'année litigieuse, à savoir 2008, son activité en Allemagne, pour une société allemande. Le fait qu'il s'agit d'une filiale d'un groupe suisse est sans pertinence à cet égard. Il ne peut donc s'agir, en l'espèce, d'une discrimination opérée par les autorités d'une partie contractante à l'encontre d'un ressortissant d'une autre partie contractante, de sorte que la disposition en question ne saurait s'appliquer.

74. Pour ce qui concerne, en second lieu, l'article 9, paragraphe 2, de l'annexe I, il convient de rappeler que celui-ci prévoit que le travailleur salarié et les membres de sa famille bénéficient des mêmes avantages fiscaux et sociaux que les travailleurs salariés nationaux et les membres de leur famille. J'estime toutefois que cette disposition également, comme le paragraphe 1 du même article, concerne les discriminations fondées sur la nationalité à l'encontre d'un ressortissant d'une partie contractante sur le territoire d'une autre partie contractante, ce qui n'est pas applicable à la présente espèce comme il a été relevé au point précédent.

75. Cette interprétation est confirmée du point de vue littéral par la formulation de différentes versions linguistiques de cette disposition, lesquelles contiennent une référence claire au «territoire de l'autre partie contractante» mentionné au paragraphe 1 du même article [34]. En outre, elle est cohérente avec le principe jurisprudentiel mentionné au point 63 précédent, selon lequel un État membre est tenu de respecter le principe du traitement national pour ce qui concerne les ressortissants des autres États membres qui ont exercé leur liberté de circulation.

76. Il ressort d'ailleurs de cette même jurisprudence qu'un État membre est tenu d'appliquer le principe du traitement national même à ses propres ressortissants qui ont exercé la liberté de circulation. De manière cohérente avec cette jurisprudence, la Cour a renvoyé, dans l'arrêt Ettwein, entre autres, à l'article 9, paragraphe 2, de l'annexe I de l'Accord afin d'établir le principe selon lequel les parties contractantes ne peuvent refuser un avantage fiscal à un contribuable au seul motif que son domicile est situé sur le territoire de l'autre partie contractante [35]. Toutefois, cette jurisprudence n'est pas applicable au présent cas dans la mesure où celui-ci ne concerne pas la reconnaissance d'un avantage fiscal, en Allemagne, au profit d'un travailleur allemand résidant en Suisse, mais travaillant en Allemagne, mais vise plutôt la reconnaissance du traitement fiscal favorable suisse en raison de la résidence en Suisse par rapport au travailleur/contribuable allemand résidant en Allemagne et assujetti à l'impôt sur le revenu en Allemagne.

77. Il découle de ce qui précède que la disposition de l'article 4, paragraphe 4, de la convention bilatérale Allemagne/Suisse, dans le cas où la Cour estimerait devoir l'analyser à la lumière de l'Accord, ne constitue ni une violation de l'article 9 de l'annexe I de l'Accord ni une entrave à la libre circulation des travailleurs.

2. Sur la violation de l'article 2 de l'Accord

78. Le juge de renvoi estime ensuite que l'assujettissement fiscal élargi constitue une disposition contraire à l'interdiction de la discrimination fondée sur la nationalité en violation de l'article 2 de l'Accord. Effectivement, en raison de ce que ledit traitement fiscal ne s'applique pas aux ressortissants suisses qui s'installent en Suisse, l'application de l'article 4, paragraphe 4, de la convention bilatérale Allemagne/Suisse entraîne que la charge fiscale pour un ressortissant non suisse qui s'installe en Suisse s'avère plus élevée que pour un ressortissant suisse.

34 — Ainsi, dans la version française («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»), le terme «y» ne peut que renvoyer au territoire de la partie contractante. Il en va de même pour le terme «dort», dans la version allemande («Ein Arbeitnehmer und seine […] Familienangehörigen genießen *dort* die gleichen steuerlichen und sozialen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer und ihre Familienangehörigen»).

35 — C-425/11, EU:C:2013:121, points 48, 49 et 52.

79. Toutefois, comme je l'ai déjà expliqué au point 67, la disposition en question constitue un accord quant à l'attribution de la compétence fiscale entre les États contractants de la convention bilatérale.

80. Or, à cet égard, il convient d'observer, en premier lieu, qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour que le critère de la nationalité peut être utilisé comme critère de la répartition de la compétence fiscale et ne doit pas être considéré, en tant que tel, comme une discrimination fondée sur la nationalité [36].

81. En second lieu, la Cour a déjà eu l'occasion de déclarer, dans l'affaire van Hilten-van der Heijden [37], qu'une disposition nationale qui prévoit une forme d'assujettissement fiscal élargi, en l'espèce en matière de droits de succession, et qui utilise le critère de rattachement de la nationalité aux fins de la répartition de la compétence fiscale, ne peut être considérée comme constitutive d'une discrimination interdite par le traité [38].

82. À la lumière de ces considérations, il convient partant, à mon avis, de conclure que la disposition en cause ne donne lieu à aucune forme de discrimination fondée sur la nationalité qui serait contraire à l'article 2 de l'Accord.

V – Conclusion

83. Sur la base des considérations exposées ci-dessus, je propose à la Cour de répondre de la manière suivante à la question préjudicielle posée par le Finanzgericht Baden-Württemberg:

«L'accord entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, sur la libre circulation des personnes doit être interprété, en vertu de son article 21, paragraphe 1, dans le sens qu'il ne s'oppose pas à une disposition contenue dans une convention bilatérale sur la double imposition conclue entre la Confédération suisse et un État membre qui prévoit une forme d'assujettissement fiscal élargi en vertu de laquelle les revenus générés dans cet État membre par un travailleur salarié qui peut être qualifié comme travailleur frontalier dit 'en sens inverse' aux termes dudit accord, qui s'est installé en Suisse, mais qui ne possède pas la nationalité suisse, et qui a été assujetti, pendant au moins cinq ans au total avant son installation en Suisse, à l'impôt sur le revenu de l'État membre en question, peuvent continuer à être assujettis à l'impôt sur le revenu de cet État membre dans l'année où l'installation a eu lieu et pour les cinq années suivantes.»

36 — Voir arrêt Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, points 30 et 53).

37 — C-513/03, EU:C:2006:131.

38 — Ibidem, point 47.