Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
PAOLO MENGOZZI
apresentadas em 30 de abril de 2015 [1]

Processo C-241/14

Roman Bukovansky
contra
Finanzamt Lörrach

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Finanzgericht Baden-Württemberg (Alemanha)]

«Acordo entre a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a Confederação Suíça, por outro, sobre a livre circulação de pessoas — Relação entre esse acordo e as convenções bilaterais destinadas a evitar a dupla tributação — Igualdade de tratamento — Discriminação em razão da nacionalidade — Nacional de um Estado-Membro da União — Rendimentos do trabalho assalariado auferidos nesse Estado-Membro — Transferência do lugar de residência para a Suíça — Tributação alargada»

1. Com o presente pedido de decisão prejudicial, o Finanzgericht Baden-Württemberg (Alemanha), órgão jurisdicional de reenvio, pede ao Tribunal de Justiça que interprete algumas disposições do Acordo entre a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a Confederação Suíça, por outro, sobre a livre circulação de pessoas, assinado no Luxemburgo, em 21 de junho de 1999 [2] (a seguir «Acordo»), relativamente a uma disposição constante da Convenção bilateral destinada a evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património, entre a Confederação Suíça e a República Federal da Alemanha [3] (a seguir «Convenção bilateral Alemanha-Suíça»).

2. O referido órgão jurisdicional pergunta, em substância, ao Tribunal de Justiça se o Acordo se opõe a uma disposição da referida convenção bilateral que prevê uma forma da denominada «tributação alargada», nos termos da qual as autoridades tributárias alemãs podem, por um período determinado, continuar a sujeitar ao imposto alemão os rendimentos gerados na Alemanha por uma pessoa singular, que tenha transferido a sua residência para a Suíça, mas que não tenha a nacionalidade suíça e que tenha sido sujeita a tributação ilimitada na Alemanha durante um total de, pelo menos, cinco anos.

1 — Língua original: italiano.

2 — JO 2002, L 114, p. 6.

3 — *Bundesgesetzblatt* 1972 II, p. 1022, conforme alterada pela última vez pelo Protocolo de alteração de 12 de março de 2002 (*Bundesgesetzblatt* 2003, p. 68).

3. Sem considerar as questões atinentes à compatibilidade deste tratamento fiscal com os princípios consagrados pelo Acordo, o presente processo suscita uma importante questão prejudicial de caráter geral sobre a qual foram defendidas posições muito diferentes. O Tribunal de Justiça é, na realidade, chamado a interpretar o alcance do artigo do Acordo que regula as relações entre o mesmo e as convenções bilaterais em matéria de dupla tributação. À luz deste artigo, o Tribunal de Justiça deverá determinar se deve prevalecer o Acordo ou uma convenção bilateral desse tipo, caso estes contenham disposições incompatíveis.

I – **Quadro jurídico**

A – *Acordo*

4. Nos termos do artigo 1.º, alíneas a) e d), do Acordo, este tem por objetivo conceder, a favor dos nacionais dos Estados-Membros da União e da Confederação Suíça, um direito de entrada, de residência, de acesso a uma atividade económica assalariada e de estabelecimento enquanto trabalhador independente e de residir no território das partes contratantes, bem como as mesmas condições de vida, de emprego e de trabalho que as concedidas aos nacionais.

5. O artigo 2.º do Acordo, com a epígrafe «Não discriminação», dispõe que «[o]s nacionais de uma Parte Contratante que permaneçam legalmente no território de uma outra Parte Contratante não serão discriminados devido à sua nacionalidade, em conformidade com a aplicação das disposições dos Anexos I, II e III do presente Acordo».

6. O artigo 16.º, n.º 2, do Acordo, com a epígrafe «Referência ao direito comunitário», tem a seguinte redação:

«Na medida em que a aplicação do presente Acordo implique conceitos de direito comunitário, ter-se-á em conta a jurisprudência pertinente do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias anterior à data da sua assinatura. A partir desta data, a Suíça será informada da evolução dessa jurisprudência. Com vista a assegurar o bom funcionamento do Acordo, o Comité Misto determinará, a pedido de uma das Partes Contratantes, as implicações dessa jurisprudência».

7. O artigo 21.º do Acordo, com a epígrafe «Relação com os acordos bilaterais em matéria de dupla tributação», dispõe, nos seus n.os 1 e 2:

«1. As disposições dos Acordos bilaterais entre a Suíça e os Estados-Membros da Comunidade Europeia em matéria de dupla tributação não são afetadas pelas disposições do presente Acordo. Em especial, as disposições do presente Acordo não devem afetar a definição de trabalhador fronteiriço nos termos dos acordos de dupla tributação.

2. Nenhuma disposição do presente Acordo pode ser interpretada de forma a impedir as Partes Contratantes de estabelecerem uma distinção, na aplicação das disposições pertinentes da sua legislação fiscal, entre contribuintes que não se encontrem em situações comparáveis, em especial no que se refere ao seu local de residência».

8. O artigo 22.º do Acordo, por seu turno, é relativo à «Relação com os acordos bilaterais em matérias diferentes da segurança social e da dupla tributação» e prevê:

«1. Não obstante o disposto nos artigos 20.° e 21.°, o presente Acordo não afeta os acordos que vinculam a Suíça, por um lado, e um ou mais Estados-Membros da Comunidade Europeia, por outro, como os acordos relativos aos particulares, aos agentes económicos, à cooperação transfronteiriça ou ao tráfego fronteiriço de pequena escala, na medida em que sejam compatíveis com o presente Acordo.

2. Em caso de incompatibilidade entre esses acordos e o presente Acordo, prevalece este último.»

9. O anexo I do Acordo é relativo à livre circulação de pessoas e o seu capítulo II contém as disposições respeitantes aos trabalhadores assalariados. O artigo 7.º, n.º 1, do referido anexo contém a definição de «trabalhador fronteiriço assalariado». Nos termos desta disposição, «[o] trabalhador fronteiriço assalariado é um nacional de uma Parte Contratante que tem a sua residência no território de Parte Contratante e que exerce uma atividade assalariada no território da outra Parte Contratante, regressando, em princípio, diariamente ao seu domicílio, ou pelo menos uma vez por semana».

10. O artigo 9.º do anexo I, com a epígrafe «Igualdade de tratamento», dispõe o seguinte:

«1. Um trabalhador assalariado nacional de uma Parte Contratante não pode, no território da outra Parte Contratante, sofrer, em razão da sua nacionalidade, tratamento diferente daquele que é concedido aos trabalhadores nacionais assalariados no que respeita às condições de emprego e de trabalho, nomeadamente em matéria de remuneração, de despedimento e de reintegração profissional ou de reemprego, se ficar desempregado.

2. O trabalhador assalariado e os seus familiares referidos no artigo 3.º do presente Anexo beneficiam das mesmas vantagens fiscais e sociais que os trabalhadores assalariados nacionais e os seus familiares.»

B – *Convenção bilateral entre a Confederação Suíça e a República Federal da Alemanha relativa à dupla tributação*

11. Em 11 de agosto de 1971, a Confederação Suíça e a República Federal da Alemanha assinaram a Convenção bilateral Alemanha-Suíça, que entrou em vigor em 29 de dezembro de 1972.

12. O artigo 15.ºa da Convenção bilateral Alemanha-Suíça é relativo à tributação dos trabalhadores fronteiriços e, no seu n.º 1, dispõe que «os salários e outras remunerações similares auferidas por um trabalhador transfronteiriço a título de um emprego assalariado podem ser tributados no Estado contratante onde reside. A título de compensação, o Estado contratante em que é exercida a atividade pode cobrar um imposto sobre essas remunerações por retenção na fonte. Esse imposto não deve exceder 4,5% do montante bruto das remunerações, se a residência for comprovada por uma certidão oficial das autoridades tributárias competentes do Estado contratante onde o contribuinte é residente. Esta disposição não afeta o disposto no [n.º] 4 do [artigo] 4.°».

13. O artigo 4.º, n.º 4, da Convenção bilateral Alemanha-Suíça prevê uma forma de tributação alargada a favor da República Federal da Alemanha. Nos termos desta disposição, sem prejuízo do disposto nas outras disposições da referida Convenção, quando uma pessoa singular, residente na Suíça, não possua a nacionalidade suíça e tenha sido sujeita a tributação ilimitada na República Federal da Alemanha durante um total de, pelo menos, cinco anos, pode ser tributada na República Federal da Alemanha, relativamente aos rendimentos provenientes deste Estado e ao património situado nesse território. Este poder tributário pode ser exercido no ano em que a tributação ilimitada terminou pela última vez e nos cinco anos subsequentes. A tributação desses rendimentos ou desse património na Suíça em conformidade com o disposto na referida Convenção bilateral não é afetada. No entanto, em aplicação,

por analogia, do disposto na legislação alemã relativa à imputação dos impostos estrangeiros, a República Federal da Alemanha deve imputar o imposto suíço que é cobrado, em conformidade com as disposições da Convenção, sobre esses rendimentos ou esse património, na parte do imposto alemão cobrado sobre os referidos rendimentos ou património.

C – *Legislação alemã*

14. Nos termos do § 1, n.os 1 e 4, da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (Einkommensteuergesetz, a seguir «EStG»)[4], as pessoas singulares que tenham o seu domicílio ou residência habitual na Alemanha estão sujeitas a tributação ilimitada em imposto sobre o rendimento, enquanto as pessoas singulares que não tenham o seu domicílio ou residência habitual no território nacional estão sujeitas a tributação limitada em imposto sobre o rendimento na medida em que aufiram rendimentos nacionais na aceção do § 49 da EStG.

15. Nos termos do § 49, n.º 1, ponto 4, alínea a), do EStG, constituem rendimentos nacionais os rendimentos do trabalho assalariado exercido na Alemanha.

II – **Matéria de facto, processo nacional e questão prejudicial**

16. R. Bukovansky, recorrente no órgão jurisdicional de reenvio, possui as nacionalidades alemã e checa.

17. No período anterior a 2006, R. Bukovansky trabalhou na Suíça para diversas sociedades pertencentes a um grupo farmacêutico suíço, mas residia na Alemanha, onde era sujeito a imposto sobre o rendimento.

18. Em março de 2006, R. Bukovansky começou a trabalhar na Alemanha, para uma sociedade alemã filial do mesmo grupo farmacêutico suíço, da qual, em junho do mesmo ano, se tornou administrador delegado («Geschaftsführer»).

19. Em agosto de 2008, R. Bukovansky, embora continuando a trabalhar para a referida filial alemã, transferiu a sua residência para Basileia, na Suíça. A partir desse momento, deixou de ter domicílio ou residência na Alemanha. Está demonstrado que regressava regularmente do seu lugar de trabalho, situado na Alemanha, ao lugar do seu domicílio, situado na Suíça.

20. Na sua declaração de rendimentos de 2008, apresentada às autoridades tributárias alemãs, R. Bukovansky partiu do princípio de que, relativamente ao período compreendido entre agosto e dezembro desse ano, ou seja, após a sua deslocação para a Suíça, devia ser considerado como trabalhador transfronteiriço (dito «em sentido inverso») na aceção do artigo 15.ºa, n.º 1, da Convenção bilateral Alemanha-Suíça. Entendeu, portanto, que, em aplicação da referida disposição, a partir de agosto de 2008, os seus rendimentos do trabalho eram tributáveis no Estado contratante dessa Convenção no qual residia, ou seja, a Suíça, tendo em conta a retenção de 4,5% do seu salário bruto efetuada pelo seu empregador e paga na Alemanha nos termos da mesma disposição da Convenção bilateral em causa.

4 — Na versão publicada em 19 de outubro de 2002 (BGB1. 2002 I, p. 4212), conforme alterada em 20 de dezembro de 2007 (BGB1. 2007 I, p. 3150).

21. No entanto, o Finanzamt Lörrach, no seu aviso de liquidação de imposto, não partilhou da tese de R. Bukovansky e sujeitou os rendimentos em questão ao imposto alemão relativamente a todo o ano controvertido. As autoridades tributária alemãs entenderam que R. Bukovansky devia ser considerado como parcialmente sujeito a imposto sobre o rendimento, nos termos do § 1, n.º 4, conjugado com o § 49, n.º 1, ponto 4, alínea a), ambos da EStG, mas que os seus rendimentos deviam ser sujeitos a imposto sobre o rendimento alemão em aplicação da regra da tributação alargada prevista no artigo 4.º, n.º 4, da Convenção bilateral Alemanha-Suíça.

22. Na sequência de uma reclamação administrativa de R. Bukovansky, os montantes pagos por este último à Administração Tributária suíça a título de imposto sobre o rendimento foram tidos em conta no cálculo do rendimento tributável na Alemanha.

23. No seu recurso para o órgão jurisdicional de reenvio contra o Finanzamt Lörrach, R. Bukovansky alega que, a partir de agosto de 2008, os rendimentos da sua atividade assalariada deviam ser exclusivamente sujeitos ao imposto sobre o rendimento na Suíça, em razão da sua qualidade de trabalhador fronteiriço em sentido inverso. Em sua opinião, não estavam reunidos os requisitos para que lhe fosse aplicável a tributação alargada na aceção do artigo 4, n.º 4, da Convenção bilateral Alemanha-Suíça.

24. No seu despacho de reenvio, o Finanzgericht Baden-Württemberg submete a questão da compatibilidade dessa disposição da Convenção bilateral Alemanha-Suíça com algumas disposições do Acordo. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, por um lado, a tributação alargada constitui um tratamento fiscal discriminatório contrário ao princípio da igualdade de tratamento plasmado no artigo 9.º do anexo I do Acordo e, como tal, constitui um obstáculo ao exercício da livre circulação. Por outro lado, o artigo 4.º, n.º 4, da Convenção bilateral Alemanha-Suíça é igualmente contrário à proibição da discriminação em razão da nacionalidade referida no artigo 2.º do Acordo.

25. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o artigo 21.º, n.º 1, do Acordo não se opõe a que não seja aplicada a disposição da Convenção bilateral Alemanha-Suíça relativa à tributação alargada. Com efeito, apesar desse artigo, as disposições das convenções em matéria de dupla tributação não podem ser contrárias às obrigações decorrentes das liberdades fundamentais consagradas pelo Acordo, como, em particular, a proibição da discriminação.

26. À luz destas considerações, o órgão jurisdicional de reenvio, por despacho de 19 de dezembro de 2013, considerou necessário suspender a instância para submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Devem as disposições do [a]cordo […] sobre a livre circulação de pessoas […], em especial o seu preâmbulo, os seus artigos 1.°, 2.° e 21.°, bem como os artigos 7.° e 9.° do seu [a]nexo I, ser interpretadas no sentido de que não permitem sujeitar a imposto na Alemanha, nos termos do artigo 4.º, n.º 4, da Convenção [bilateral Alemanha-Suíça] conjugado com o artigo 15.ºa, n.º 1, quarto [período], da mesma [C]onvenção, um trabalhador [originário da Alemanha] que mudou a sua residência […] para a Suíça, que não tem a nacionalidade suíça e que, desde a sua mudança, [passou a ser um] fronteiriço 'em sentido inverso', na aceção do referido artigo 15.ºa, n.º 1, da mesma [C]onvenção?»

III – **Tramitação do processo no Tribunal de Justiça**

27. O despacho de reenvio deu entrada na Secretaria em 16 de maio de 2014. Foram apresentadas observações por R. Bukovansky, pelo Finanzamt Lörrach, pelos Governos sueco, alemão e do Reino Unido, bem como pela Comissão Europeia. Na audiência, realizada em 26 de fevereiro de 2015, R. Bukovansky, o Finanzamt Lörrach, o Governo alemão e a Comissão apresentaram observações.

IV – **Análise jurídica**

28. Com a sua questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se as disposições pertinentes do Acordo devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma disposição constante de uma convenção bilateral em matéria de dupla tributação celebrada entre a Confederação Suíça e um Estado-Membro, que prevê uma forma de tributação alargada nos termos da qual os rendimentos gerados nesse Estado-Membro por um trabalhador fronteiriço dito «em sentido inverso» segundo o próprio Acordo, que tenha mudado a sua residência para a Suíça, mas que não tenha a nacionalidade suíça e que tenha sido sujeito ao imposto sobre o rendimento do Estado-Membro em questão durante, pelo menos, cinco anos consecutivos antes da sua mudança para a Suíça, podem continuar a ser sujeitos ao imposto sobre o rendimento desse Estado-Membro no ano em que ocorreu a mudança e nos cinco anos subsequentes.

A – *Observações gerais*

29. Dado que atualmente a competência do Tribunal de Justiça para interpretar o Acordo é inquestionável [5], a resposta à questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio pressupõe que o Acordo seja aplicável a uma situação como a de R. Bukovansky.

30. A este respeito, cumpre observar que o facto de R. Bukovansky ter a nacionalidade alemã e invocar direitos decorrentes da sua liberdade de circulação relativamente ao seu Estado de origem, ou seja, a Alemanha, não impede a aplicação do Acordo. Com efeito, independentemente de R. Bukovansky possuir igualmente a nacionalidade checa, segundo jurisprudência constante, os nacionais de uma parte contratante podem invocar direitos previstos pelo Acordo também relativamente ao seu próprio país, em certas circunstâncias e em função das disposições aplicáveis [6].

31. No que respeita às circunstâncias do processo principal e das disposições do Acordo aplicáveis no presente caso, há que salientar que, atendendo à sua redação, tanto o artigo 2.º do Acordo como o artigo 7.º, n.º 1, do anexo I do Acordo são aplicáveis à situação de R. Bukovansky.

32. Com efeito, no que respeita, por um lado, à aplicabilidade do artigo 2.º do Acordo, saliente-se que R. Bukovansky é nacional de uma «Parte Contratante», ou seja, a República Federal da Alemanha, e reside legalmente no território de outra parte contratante, ou seja, a Confederação Suíça. Nos termos desse artigo, não deve pois ser objeto de qualquer discriminação em razão da nacionalidade.

33. Por outro lado, no que respeita à aplicação do artigo 7.º, n.º 1, do anexo I do Acordo, cabe sublinhar que R. Bukovansky «tem a sua residência no território de Parte Contratante», no caso, a Confederação Suíça, e exerce uma atividade assalariada no «território da outra Parte Contratante», em concreto, a República Federal da Alemanha. Sendo pacífico que, no período controvertido, regressava regularmente do lugar onde exercia a sua atividade para o da sua residência, R. Bukovansky deve ser, pois, qualificado de «trabalhador fronteiriço assalariado» na aceção do artigo 7.º, n.º 1, do anexo I do Acordo [7].

34. À luz destas considerações, há que concluir que a situação de R. Bukovansky está abrangida pelo âmbito de aplicação do Acordo.

5 — V., por exemplo, acórdãos Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839) e Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121).

6 — V. acórdãos Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, n.os 27 a 34) e Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, n.º 33).

7 — V., no mesmo sentido, quanto à aplicação do conceito de trabalhador fronteiriço independente previsto no artigo 13.º do anexo I do Acordo, acórdão Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, n.os 34 a 40).

B – *Quanto às relações entre o Acordo e as convenções bilaterais em matéria de dupla tributação*

35. Antes de analisar as dúvidas suscitadas pelo órgão jurisdicional de reenvio quanto à compatibilidade do disposto no artigo 4.º, n.º 4, da Convenção bilateral Alemanha-Suíça com as disposições pertinentes do Acordo, há que abordar a questão, de caráter preliminar, da relação entre o Acordo e as convenções bilaterais em matéria de dupla tributação. Para o efeito, é necessário verificar o alcance do disposto no artigo 21.º, n.º 1, do Acordo, nos termos do qual as disposições dos acordos bilaterais entre a Suíça e os Estados-Membros da União em matéria de dupla tributação «não são afetadas» pelas disposições do próprio Acordo.

36. Sobre esta questão, relativamente à qual, segundo é do meu conhecimento, o Tribunal de Justiça ainda não teve ocasião de se pronunciar, as posições aduzidas na pendência do processo são muito distintas.

37. Por um lado, o órgão jurisdicional de reenvio considera que, apesar da redação do artigo 21.º, n.º 1, do Acordo, em caso de oposição entre as disposições de uma convenção bilateral em matéria de dupla tributação e as do Acordo, este último deve prevalecer. Em especial, as disposições destas convenções não podem violar a proibição de discriminação consagrada pelo direito da União.

38. No mesmo sentido, a Comissão entende que o artigo 21.º, n.º 1, do Acordo não se opõe a um controlo da compatibilidade da Convenção bilateral Alemanha-Suíça com as disposições do Acordo. Segundo a referida instituição, tal disposição limita-se a precisar que incumbe aos Estados contratantes de uma convenção bilateral em matéria de dupla tributação decidir quanto ao alcance e à repartição do seu poder tributário. Todavia, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, quando definem as suas regras tributárias, estes têm a obrigação de respeitar as liberdades de circulação consagradas no Acordo [8]. O artigo 21.º, n.º 1, do Acordo não os dispensa dessa obrigação [9].

39. Além disso, na audiência, a Comissão alegou que, se a exceção prevista no artigo 21.º, n.º 1, do Acordo devesse ser interpretada no sentido de que um Estado-Membro é livre de inserir numa convenção bilateral em matéria de dupla tributação uma disposição que constitua uma discriminação manifesta ou uma violação evidente das liberdades garantidas pelo Acordo, o próprio Acordo seria inteiramente desprovido de significado. A Comissão considera, portanto, que a *ratio legis* e a interpretação sistemática do artigo 21.º, n.º 1, do Acordo se opõem a uma interpretação segundo a qual esta disposição estabelece uma exceção generalizada à aplicabilidade do Acordo para todas as disposições constantes das convenções bilaterais em matéria de dupla tributação.

40. Por outro lado, a posição defendida pelo Governo sueco, à qual se associou expressamente o Governo alemão, é de sentido diametralmente oposto. Segundo esses governos, o artigo 21.º, n.º 1, do Acordo constitui uma exceção incondicional à aplicação deste último. Daí resulta que, quando essa exceção é aplicável, não são aplicáveis as disposições do Acordo, bem como os direitos e obrigações resultantes do direito da União. Noutros termos, as disposições das convenções bilaterais em matéria de dupla tributação seriam aplicáveis como se o Acordo não existisse. Consequentemente, os direitos e obrigações dele decorrentes não poderiam ter nenhum impacto sobre as disposições das referidas convenções bilaterais.

41. Concretamente, as duas interpretações propostas quanto ao alcance do artigo 21.º, n.º 1, do Acordo podem conduzir a consequências distintas no presente processo. Com efeito, se se seguisse a interpretação proposta pelo órgão jurisdicional de reenvio e pela Comissão, tornar-se-ia necessário analisar a compatibilidade da disposição da Convenção bilateral Alemanha-Suíça que prevê a

8 — A Comissão refere a jurisprudência constante para a qual remetem os n.os 50 e 51 do acórdão Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566).

9 — Esta parece ser a interpretação do artigo 21.º, n.º 1, do Acordo adotada igualmente pelo Tribunal Federal suíço. V. acórdão de 26 de janeiro de 2002, processos 2C_319/2009 e 2C_321/2009, n.º 14.1., disponível no seguinte endereço internet: http://www.servat.unibe.ch/dfr//bger/100126_2C_319-2009.html (última consulta em 26 de março de 2015).

tributação alargada com as disposições pertinentes do Acordo. Em contrapartida, se se seguisse a interpretação proposta pelos Governos sueco e alemão, tais análises não seriam necessárias e, mesmo em caso de incompatibilidade entre as disposições em causa da Convenção bilateral Alemanha-Suíça e o Acordo, isso não prejudicava a aplicação dessa disposição.

42. Ora, importa recordar, a título preliminar, que, enquanto tratado internacional, o Acordo deve ser interpretado, em conformidade com o artigo 31.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados [10], de boa-fé, segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado no seu contexto, e à luz dos respetivos objeto e fim [11].

43. Do ponto de vista da análise literal, parece-me inquestionável que, pela utilização da expressão «não são afetadas», o artigo 21.º, n.º 1, primeiro período, do Acordo, prevê expressamente uma exceção à aplicação do próprio Acordo para as disposições das convenções bilaterais em matéria de dupla tributação celebradas entre a Confederação-Suíça e os Estados-Membros da União. Resulta da redação desta disposição que a exceção é geral e incondicional, no sentido de que não está subordinada à existência de algum requisito suplementar, para além do facto de se tratar de uma disposição respeitante à matéria da dupla tributação. O segundo período do mesmo número é relativo à questão específica da definição de «trabalhador fronteiriço», mas, como resulta claramente da utilização da expressão «[e]m especial», constitui uma mera ilustração, estritamente exemplificativa, da exceção prevista no primeiro período e não afeta o seu alcance geral.

44. Do ponto de vista da análise contextual, cumpre observar que, no Acordo, ao artigo 21.º, com a epígrafe «Relação com os acordos bilaterais em matéria de dupla tributação», se segue o artigo 22.º, que contém igualmente uma disposição de caráter geral relativa à relação «com os acordos bilaterais em matérias diferentes da segurança social e da dupla tributação» [12]. Ora, diversamente do artigo 21.º, n.º 1, do Acordo, o artigo 22.º dispõe que este não afeta os acordos bilaterais em *matérias diferentes* da dupla tributação, unicamente «na medida em que sejam compatíveis com o […] Acordo». Além disso, o n.º 2 do referido artigo 22.º especifica expressamente que, «[e]m caso de incompatibilidade entre esses acordos e o […] Acordo, prevalece este último».

45. Ora, impõe-se constatar que o artigo 21.º do Acordo não contém nenhuma disposição desse tipo que atribua expressamente uma prevalência ao Acordo relativamente aos acordos bilaterais em matéria de dupla tributação.

46. Atendendo ao teor do primeiro período do artigo 21.º, n.º 1, do Acordo e à diferença notória de redação entre esta disposição e o artigo 22.º do mesmo Acordo, considero que se pode legitimamente entender que, se as partes contratantes do Acordo tivessem pretendido fazer prevalecer o Acordo sobre as disposições das convenções bilaterais em matéria de dupla tributação, tê-lo-iam especificado, como fizeram no artigo 22.º do mesmo Acordo para os outros tipos de acordos bilaterais. Não havendo tal cláusula, é lícito considerar que a intenção fosse estabelecer uma exceção geral e incondicional ao âmbito de aplicação do Acordo para as disposições constantes dos acordos bilaterais em matéria de dupla tributação [13].

10 — Assinada em Viena, em 23 de maio de 1969, *Recueil des traités des Nations unies*, vol. 1155, p. 331.

11 — V. acórdão Hengartner e Gasser (C-70/09, EU:C:2010:430, n.º 36 e jurisprudência referida).

12 — As relações com os acordos bilaterais em matéria de segurança social regem-se pelo disposto no artigo 20.º do Acordo, o qual prevê que os mesmos ficam suspensos a partir da entrada em vigor do Acordo, na medida em que a mesma matéria seja regida por este último.

13 — Cumpre salientar que resulta da letra do primeiro período do artigo 21.º, n.º 1, do Acordo que o âmbito temporal dessa exceção não está limitado às convenções bilaterais em matéria de dupla tributação já celebradas no momento da entrada em vigor do Acordo, abrangendo também as convenções celebradas posteriormente.

47. Tal interpretação do artigo 21.º, n.º 1, do Acordo deve, no entanto, ser apreciada à luz de outras disposições pertinentes do mesmo. Em especial, na audiência, a Comissão, embora reconhecendo as diferenças de redação entre o artigo 21.º e o artigo 22.º do Acordo, defendeu que o disposto no artigo 21.º, n.º 2, do mesmo poderia perder o seu significado se a interpretação da referida disposição acima apresentada no n.º 46 fosse acolhida.

48. Ora, em conformidade com o artigo 21.º, n.º 2, do Acordo, nenhuma disposição deste último pode ser interpretada no sentido de impedir as partes contratantes de fazerem distinções, na aplicação das disposições pertinentes da sua legislação fiscal, entre contribuintes cuja situação não seja comparável, designadamente no que respeita ao seu lugar de residência. A este respeito, no acórdão Ettwein, o Tribunal de Justiça esclareceu que esta disposição permite um tratamento diferente, em matéria fiscal, entre os contribuintes residentes e os contribuintes não residentes, mas apenas quando os mesmos não se encontram numa situação comparável [14].

49. Contrariamente à Comissão, considero que o artigo 21.º, n.º 2, do Acordo não constitui uma especificação do n.º 1 do mesmo artigo. A este respeito, há que constatar que o artigo 21.º, n.º 2, se refere à legislação fiscal nacional das partes contratantes, enquanto o n.º 1 do mesmo artigo se refere aos acordos bilaterais celebrados entre a Confederação Suíça e os Estados-Membros da União.

50. Cumpre esclarecer, a este propósito, que a exceção prevista no artigo 21.º, n.º 1, do Acordo não autoriza um Estado-Membro ou a Confederação Suíça a adotar unilateralmente medidas discriminatórias na sua legislação nacional que sejam contrárias às disposições do Acordo. A referida disposição limita-se a prever que o Acordo não afeta a possibilidade de um Estado-Membro e a Confederação Suíça estabelecerem, *mediante convenção*, num acordo bilateral em matéria de dupla tributação, medidas fiscais que não sejam conformes com o Acordo. Por isso, uma eventual disposição não compatível com o Acordo deverá ser sempre o resultado de um acordo entre um Estado-Membro e a Confederação Suíça.

51. Nesta perspetiva, não subscrevo o argumento da Comissão segundo o qual, se a interpretação do artigo 21.º, n.º 1, do Acordo acima apresentada no n.º 46 fosse acolhida, então o próprio Acordo perderia todo o seu significado. Com efeito, como referi no número anterior, o âmbito de aplicação da exceção, a qual, enquanto tal, é de interpretação estrita [15], está exclusivamente limitado às disposições convencionais de natureza fiscal que figuram nos acordos bilaterais em matéria de dupla tributação. No entanto, este mantém toda a sua eficácia para qualquer outro tipo de disposição.

52. A este respeito, observa-se igualmente que, se, por um lado, é verdade que, como resulta do segundo período do preâmbulo do Acordo, as partes contratantes estavam «[d]ecidid[a]s a realizar entre si a livre circulação de pessoas, com base nas disposições em aplicação na [União] Europeia» [16], por outro, contudo, o Tribunal de Justiça salientou que essa vontade de encorajar a livre circulação de pessoas entre a União e a Suíça não coincide com o espírito e com a finalidade das liberdades de circulação previstas pelos Tratados no âmbito do mercado interno instituído entre os Estados-Membros da União. O Acordo visa, pois, estreitar laços entre as partes contratantes sem querer estender a aplicação das liberdades fundamentais na sua totalidade à Confederação Suíça [17].

14 — C-425/11, EU:C:2013:121, n.º 45.

15 — V., neste sentido, acórdãos Honyvem Informazioni Commerciali (C-465/04, EU:C:2006:199, n.º 24) e Pfeiffer e o. (C-397/01 a C-403/01, EU:C:2004:584, n.º 52 e jurisprudência referida).

16 — V. acórdão Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, n.º 27).

17 — V., neste sentido, acórdão Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, n.ºs 26 a 29).

53. É à luz desta caracterização do Acordo, conforme explicitada pelo Tribunal de Justiça, que pode ser compreendida a limitação do alcance da jurisprudência invocada pela Comissão e acima referida no n.º 38, segundo a qual, quando definem as suas regras tributárias, os Estados-Membros têm a obrigação de respeitar as liberdades de circulação consagradas pelo Tratado FUE[18]. Este princípio do direito da União é aplicável quanto ao âmbito de aplicação do Acordo, mas está sujeito a uma exceção quando as partes contratantes tiverem decidido que o Acordo não é aplicável, ou seja, para as disposições convencionais em matéria de dupla tributação.

54. Em conclusão, resulta das considerações precedentes que, em minha opinião, há que responder à questão prejudicial submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio no sentido de que, à luz do artigo 21.º, n.º 1, do Acordo, este não se opõe a uma disposição como a constante do artigo 4.º, n.º 4, da Convenção bilateral Alemanha-Suíça.

55. Por conseguinte, apresento as considerações subsequentes apenas para o caso de o Tribunal de Justiça não acolher a interpretação do artigo 21.º, n.º 1, do Acordo que proponho e, portanto, considerar necessário apreciar a compatibilidade do artigo 4.º, n.º 4, da Convenção bilateral Alemanha-Suíça com as disposições pertinentes do Acordo.

C – *Quanto à compatibilidade da disposição que prevê a tributação alargada com o Acordo*

56. O órgão jurisdicional de reenvio suscita dois possíveis motivos de incompatibilidade da tributação alargada prevista no artigo 4.º, n.º 4, da Convenção bilateral Alemanha-Suíça com o Acordo.

57. Por um lado, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a tributação alargada constitui um tratamento fiscal discriminatório contrário ao artigo 9.º do anexo I do Acordo. R. Bukovansky encontra-se, perante a República Federal da Alemanha, numa situação comparável à de um trabalhador com a nacionalidade suíça a exercer uma atividade no território alemão, que muda a sua residência para a Suíça. Pode, portanto, invocar o artigo 9.º, n.º 2, do anexo I do Acordo para procurar obter as mesmas vantagens fiscais de que beneficia um trabalhador suíço que se encontre na sua situação, exigindo, portanto, não ficar sujeito à aplicação da tributação alargada. Tal tratamento fiscal discriminatório constitui um obstáculo à livre circulação na medida em que torna menos atrativa a transferência para a Suíça de trabalhadores assalariados que não tenham a nacionalidade suíça, frustrando assim o objetivo do Acordo que consiste na prossecução constante da livre circulação.

58. Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio considera que o artigo 4.º, n.º 4, da Convenção bilateral Alemanha-Suíça é igualmente contrário à proibição de discriminação em razão da nacionalidade prevista no artigo 2.º do Acordo. O referido órgão jurisdicional observa que o alargamento da tributação dos rendimentos ao nível alemão não é aplicável quando a pessoa que transfere a sua residência para a Suíça possua a nacionalidade suíça. Se R. Bukovansky possuísse a referida nacionalidade, não teria sido sujeito a tributação alargada no presente caso, mesmo que a sua vida privada e profissional fosse idêntica.

59. Para poder responder às dúvidas suscitadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, considero que é necessário recordar alguns princípios expressos pelo Tribunal de Justiça quanto à relação entre as convenções em matéria de dupla tributação e as liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado FUE.

18 — V., igualmente, n.º 63 *infra*.

60. A esse propósito, há que recordar, antes de mais, que, segundo jurisprudência constante, os Estados-Membros continuam a ser competentes para determinar, por via convencional ou unilateral, os critérios de repartição do seu poder tributário, especialmente com vista a eliminar a dupla tributação [19]. Compete aos Estados-Membros tomar as medidas necessárias para evitar as situações de dupla tributação, utilizando, nomeadamente, os critérios de repartição seguidos na prática fiscal internacional [20].

61. Neste contexto, os Estados-Membros são livres de fixar, no âmbito das convenções bilaterais destinadas a evitar a dupla tributação, os fatores de conexão para efeitos de repartição da competência fiscal [21]. A escolha, pelos Estados contratantes de uma convenção bilateral em matéria de dupla tributação, de tais fatores de conexão não constitui, em si, uma discriminação contrária às liberdades fundamentais previstas pelo Tratado FUE [22].

62. Além disso, resulta da jurisprudência, por um lado, que os Estados-Membros podem acordar que um contribuinte seja tributado em ambos os Estados-Membros e, por outro, que os inconvenientes que podem resultar do exercício paralelo das competências fiscais por diferentes Estados-Membros, desde que esse exercício não seja discriminatório, não constituem restrições proibidas pelo Tratado FUE [23]. Daí resulta que um Estado-Membro não está obrigado, por força do direito da União, a evitar os inconvenientes que possam resultar do exercício paralelo da competência fiscal [24].

63. Resulta, no entanto, igualmente de jurisprudência constante que a repartição da competência fiscal entre os Estados-Membros não lhes permite aplicarem medidas contrárias às liberdades de circulação garantidas pelo Tratado FUE [25]. Em particular, no exercício do poder de tributação repartido no âmbito de convenções bilaterais destinadas a evitar a dupla tributação, os Estados-Membros são obrigados a respeitar as regras da União e, em especial, a respeitar o princípio do tratamento nacional no que diz respeito aos cidadãos de outros Estados-Membros e aos seus próprios cidadãos que fizeram uso das liberdades garantidas pelo Tratado [26].

64. É à luz destes princípios, todos direta ou indiretamente resultantes da jurisprudência anterior à entrada em vigor do Acordo [27], que devem ser analisadas as dúvidas suscitadas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

1. Quanto à violação do artigo 9.º do anexo I do Acordo e ao obstáculo à livre circulação

65. O órgão jurisdicional de reenvio funda expressamente a sua análise na jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual a liberdade de circulação de pessoas que, nos termos do segundo período do preâmbulo do Acordo, as partes contratantes estão decididas a realizar entre si, com base nas disposições em aplicação na União, será entravada se um nacional de uma parte contratante sofrer uma desvantagem no seu país de origem pela simples razão de ter exercido o seu direito de circulação [28].

19 — V., em particular, acórdãos Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, n.º 57); de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, n.º 93); Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, n.º 49); Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, n.º 48); e Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, n.º 32).

20 — Acórdão Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, n.º 30 e jurisprudência referida).

21 — V., *inter alia*, acórdãos de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, n.º 94); Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, n.º 48); e Imfeld e Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, n.º 42).

22 — V. acórdão Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, n.º 53).

23 — Acórdão Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, n.ºs 27 e 34).

24 — Acórdãos Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, n.º 34); CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, n.ºs 27 e 28); e Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen (C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61, n.º 170).

25 — V. acórdão Imfeld e Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, n.º 42 e jurisprudência referida).

26 — V. acórdãos de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, n.º 94) e Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, n.º 51).

27 — V. artigo 16.º, n.º 2, do Acordo e n.º 6 *supra*.

28 — V. acórdãos Bergström (C-257/10, EU:C:2011:839, n.ºs 27 e 28) e Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, n.º 51).

66. Todavia, há que constatar que, como observaram diversos intervenientes, na realidade, nenhum elemento dos autos indica que a disposição que prevê a tributação alargada implique um tratamento fiscal menos vantajoso, no país de origem, ou seja, na Alemanha, para uma pessoa que, como R. Bukovansky, tenha exercido o seu direito de circulação instalando-se na Suíça. Com efeito, para uma pessoa na situação de R. Bukovansky, a aplicação da tributação alargada comporta simplesmente a aplicação, no ano em curso e nos cinco anos subsequentes à sua transferência, da mesma taxa de tributação que é aplicada a um trabalhador na mesma situação que resida na Alemanha. Noutros termos, em aplicação dessa disposição, na sequência da transferência da sua residência para a Suíça, R. Bukovansky não beneficia do tratamento fiscal mais favorável na Suíça, mas continua a estar sujeito à taxa de tributação a que estava sujeito na Alemanha.

67. Ora, em minha opinião, uma disposição como a constante do artigo 4.º, n.º 4, da Convenção bilateral Alemanha-Suíça limita-se a refletir os termos do Acordo celebrado entre a República Federal da Alemanha e a Confederação Suíça quanto à atribuição de competência fiscal entre esses Estados. Com efeito, resulta da redação do artigo 15.ºa da referida Convenção que os dois Estados em causa acordaram que, no caso de um trabalhador fronteiriço em sentido inverso, como R. Bukovansky, a competência fiscal pertence ao Estado de residência, neste caso a Suíça. Todavia, nos termos do artigo 4.º, n.º 4, da referida Convenção, no caso de uma pessoa que não possua a nacionalidade suíça, que tenha sido sujeita a tributação ilimitada na Alemanha durante um total de, pelo menos, cinco anos e continue a receber rendimentos nesse país, a República Federal da Alemanha mantém a competência fiscal durante um período determinado à taxa de tributação prevista para o imposto sobre o rendimento.

68. A este respeito, por um lado, o critério da residência anterior [29], que, nos termos da disposição em causa, justifica a aplicação da tributação alargada, constitui um critério legítimo de conexão para efeitos da repartição fiscal entre os Estados-Membros.

69. Por outro lado, resulta da jurisprudência acima referida nos n.ºs 61 e 63 que, se, na aplicação de tais critérios, os Estados-Membros devem garantir o respeito do princípio do tratamento nacional para os seus nacionais que tenham exercido as liberdades garantidas pelo Tratado — o que, como resulta do n.º 66 *supra*, parece ter ocorrido no presente caso -, não são, todavia, obrigados, por força do direito da União, a evitar os inconvenientes que possam decorrer do exercício paralelo da competência fiscal.

70. Pelo contrário, no acórdão Weigel [30], o Tribunal de Justiça afirmou muito especificamente que o direito da União não garante a um trabalhador que a transferência das suas atividades para um Estado-Membro diferente daquele em que residia até então seja neutra em termos de tributação. Tendo em conta as disparidades entre as legislações fiscais dos Estados-Membros, essa transferência pode, conforme o caso, ser mais ou menos vantajosa ou desvantajosa para esse trabalhador. Daí resulta que, em princípio, uma eventual desvantagem em relação à situação em que o trabalhador exercia as suas atividades antes da transferência não é contrária ao artigo 45.º TFUE se esse regime não desfavorecer o referido trabalhador relativamente aos que já estavam sujeitos a esse imposto [31].

71. Resulta, assim, dessa jurisprudência que, contrariamente ao que afirma o órgão jurisdicional de reenvio, a República Federal da Alemanha não tem a obrigação de garantir a um trabalhador na situação de R. Bukovansky o mesmo tratamento que dispensa a um trabalhador com a nacionalidade suíça que exerça uma atividade profissional no território alemão, que transfira a sua residência para a Suíça e esteja sujeito a imposto na Suíça, nos termos da Convenção. A diferença de tratamento entre esse trabalhador suíço e R. Bukovansky é simplesmente o resultado da atribuição da competência

29 — V., em direito alemão, o critério da residência, que justifica a tributação ilimitada dos rendimentos. V. n.º 14 *supra*.

30 — C-387/01, EU:C:2004:256.

31 — *Ibidem* (n.º 55). O facto de este processo ser relativo a impostos indiretos, dado que se tratava da tributação da matrícula de um veículo automóvel, não é relevante para efeitos da aplicação do princípio aí consagrado.

fiscal entre os Estados contratantes. Na falta de elementos que indiquem que a tributação alargada resulta de um tratamento diferenciado relativamente a um trabalhador residente na Alemanha e aí sujeito a tributação ilimitada em imposto sobre o rendimento, há que concluir que esse tratamento fiscal não constitui um obstáculo à livre circulação [32].

72. Em seguida, mais especificamente no que respeita à referência, pelo órgão jurisdicional de reenvio, ao artigo 9.º do anexo I do Acordo, cumpre, em primeiro lugar, recordar que o Tribunal de Justiça precisou que o n.º 1 deste artigo visa apenas a hipótese de uma discriminação em razão da nacionalidade contra um nacional de uma parte contratante no território de outra parte contratante [33].

73. Ora, decorre dos elementos de facto submetidos ao Tribunal de Justiça que R. Bukanovsky é um cidadão alemão que exerceu, no ano controvertido, ou seja, em 2008, a sua atividade na Alemanha para uma sociedade alemã. O facto de se tratar de uma filial de um grupo suíço não é relevante para este efeito. Não pode pois tratar-se, no caso em apreço, de uma discriminação praticada pelas autoridades de uma parte contratante contra um nacional de outra parte contratante, pelo que a disposição em causa não é aplicável.

74. No que respeita, em segundo lugar, ao artigo 9.º, n.º 2, do anexo I, há que recordar que este prevê que o trabalhador assalariado e os membros da sua família beneficiam das mesmas vantagens fiscais e sociais que os trabalhadores assalariados nacionais e os membros da sua família. Considero, no entanto, que também esta disposição, tal como o n.º 1 do mesmo artigo, é relativa às discriminações em razão da nacionalidade contra um nacional de uma parte contratante no território de outra parte contratante, o que não acontece no presente caso, como referi no número anterior.

75. Esta interpretação é confirmada do ponto de vista literal pela redação de algumas versões linguísticas da mesma disposição, as quais contêm uma referência clara ao «território da outra Parte Contratante» indicado no n.º 1 do mesmo artigo [34]. Além disso, é coerente com o princípio jurisprudencial acima mencionado no n.º 63, segundo o qual um Estado-Membro é obrigado a respeitar o princípio do tratamento nacional no que respeita aos nacionais dos outros Estados-Membros que exerceram a sua liberdade de circulação.

76. Resulta, aliás, da mesma jurisprudência que um Estado-Membro é obrigado a aplicar o princípio do tratamento nacional também aos seus próprios nacionais que exerceram a liberdade de circulação. Em coerência com essa jurisprudência, o Tribunal de Justiça, no acórdão Ettwein, referiu-se, entre outros, ao artigo 9.º, n.º 2, do anexo I do Acordo para consagrar o princípio segundo o qual as partes contratantes não podem recusar uma vantagem fiscal a um contribuinte pelo simples facto de o seu domicílio estar situado no território da outra parte contratante [35]. Todavia, essa jurisprudência não é aplicável no presente caso, na medida em que este não é relativo a um reconhecimento de uma vantagem fiscal na Alemanha a um trabalhador alemão residente na Suíça, mas que trabalha na Alemanha, mas antes ao reconhecimento do tratamento fiscal privilegiado suíço, em razão da residência na Suíça relativamente ao trabalhador/contribuinte alemão residente na Alemanha e sujeito ao imposto sobre o rendimento na Alemanha.

32 — Também não é aplicável ao caso em apreço o princípio expresso no n.º 79 do acórdão de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), segundo o qual as disposições relativas à livre circulação de trabalhadores se opõem a que o Estado de origem entrave a livre aceitação e o exercício de um emprego por um dos seus nacionais noutro Estado-Membro. Com efeito, R. Bukovansky não exerce nenhuma atividade profissional na Suíça.

33 — V. acórdão Grimme (C-351/08, EU:C:2009:697, n.os 47 e 48).

34 — Como, por exemplo, na versão 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»), o termo «y» não pode deixar de se referir ao território da parte contratante. O mesmo acontece com o termo «dort» na versão alemã («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, n.os 48, 49 e 52.

77. Resulta do exposto que o disposto no artigo 4.º, n.º 4, da Convenção bilateral Alemanha-Suíça, caso o Tribunal de Justiça entenda dever analisá-lo à luz do Acordo, não constitui uma violação do artigo 9.º do anexo I do Acordo nem um obstáculo à livre circulação de trabalhadores.

2. Quanto à violação do artigo 2.º do Acordo

78. O órgão jurisdicional de reenvio considera, em seguida, que a tributação alargada constitui uma disposição contrária à proibição de discriminação em razão da nacionalidade e viola o artigo 2.º do Acordo. Com efeito, dado que esse tratamento fiscal não é aplicável aos nacionais suíços que se transfiram para a Suíça, a aplicação do artigo 4.º, n.º 4, da Convenção bilateral Alemanha-Suíça implica que a carga fiscal para um cidadão que não tenha a nacionalidade suíça e que transfira a sua residência para a Suíça seja mais elevada do que para um nacional suíço.

79. No entanto, como acima expliquei no n.º 67, a disposição em questão constitui um acordo quanto à atribuição da competência fiscal entre os Estados contratantes da convenção bilateral.

80. Ora, cumpre observar, a esse respeito, em primeiro lugar, que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o critério da nacionalidade pode ser utilizado como critério da repartição da competência tributária e não deve ser considerado, enquanto tal, como uma discriminação em razão da nacionalidade [36].

81. Em segundo lugar, o Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de explicar, no processo van Hilten-van der Heijden [37], que uma legislação nacional que preveja uma forma de tributação alargada, no caso, em matéria de imposto sucessório, e que utilize o critério de conexão da nacionalidade para efeitos da repartição da competência fiscal, não pode ser considerada como constitutiva de uma discriminação proibida pelo Tratado [38].

82. Atendendo a estas considerações, cumpre, portanto, em minha opinião, concluir que a disposição em causa não dá lugar a nenhum tipo de discriminação em razão da nacionalidade que seja contrária ao artigo 2.º do Acordo.

V – **Conclusão**

83. À luz das considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à questão prejudicial submetida pelo Finanzgericht Baden-Württemberg do seguinte modo:

«O Acordo entre a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a Confederação Suíça, por outro, sobre a livre circulação de pessoas deve ser interpretado, em virtude do seu artigo 21.º, n.º 1, no sentido de que não se opõe a uma disposição constante de uma convenção bilateral em matéria de dupla tributação celebrada entre a Confederação Suíça e um Estado-Membro que preveja uma forma de tributação alargada nos termos da qual os rendimentos gerados nesse Estado-Membro por um trabalhador assalariado que possa ser qualificado de trabalhador fronteiriço dito 'em sentido inverso' nos termos do referido acordo, que tenha transferido a sua residência para a Suíça, mas não possua a nacionalidade suíça, e que, durante um total de, pelo menos, cinco anos antes da transferência da sua residência para a Suíça, tenha sido sujeito ao imposto sobre o rendimento do Estado-Membro em causa, podem continuar a ser sujeitos ao imposto sobre o rendimento desse Estado-Membro no ano em que ocorreu a transferência de residência e nos cinco anos subsequentes.»

36 — V. acórdão Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, n.os 30 e 53).

37 — C-513/03, EU:C:2006:131.

38 — *Ibidem*, n.º 47.