Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 19 de noviembre de 2015 *

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra — Relación entre ese acuerdo y los convenios bilaterales en materia de doble imposición — Igualdad de trato — Discriminación por razón de la nacionalidad — Nacional de un Estado miembro de la Unión Europea — Trabajadores fronterizos — Impuesto sobre la renta — Reparto de la competencia fiscal — Conexión fiscal — Nacionalidad»

En el asunto C-241/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal de finanzas de Baden-Wurtemberg, Alemania), mediante resolución de 19 de diciembre de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de mayo de 2014, en el procedimiento entre

Roman Bukovansky

y

Finanzamt Lörrach,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de la Sala Segunda, en funciones de Presidente de la Sala Tercera, y la Sra. C. Toader y el Sr. C.G. Fernlund (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 26 de febrero de 2015;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Sr. M. Bukovansky, por el Sr. H. Hauswirth, Rechtsanwalt;

— en nombre del Finanzamt Lörrach, por el Sr. D. Gress y la Sra. S. Parodi-Neef, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y B. Beutler, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: alemán.

— en nombre del Gobierno sueco, por las Sras. A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren y los Sres. F. Sjövall, L. Swedenborg y E. Karlsson, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. M. Holt, en calidad de agente, asistido por la Sra. S. Ford, Barrister;

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y M. Wasmeier, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 30 de abril de 2015;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra, firmado en Luxemburgo el 21 de junio de 1999 (DO 2002, L 114, p. 6; en lo sucesivo, «Acuerdo sobre la libre circulación de personas»).

2 Dicha petición se planteó en el marco de un litigio entre el Sr. Bukovansky, nacional alemán, y la Finanzamt Lörrach (autoridad tributaria de Lörrach) en relación con la resolución por la que ésta gravó los ingresos salariales del Sr. Bukovansky en Alemania, en el período posterior al cambio de residencia del interesado de Alemania a Suiza.

Marco jurídico

El Derecho de la Unión

3 La Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra, firmaron el 21 de junio de 1999 siete acuerdos, entre los que figuraba el Acuerdo sobre la libre circulación de personas. Mediante Decisión del Consejo y de la Comisión 2002/309/CE, Euratom, de 4 de abril de 2002 (DO L 114, p. 1), se aprobaron los siete acuerdos en nombre de la Comunidad, y éstos entraron en vigor el 1 de junio de 2002.

4 A tenor del preámbulo del Acuerdo sobre la libre circulación de personas, las Partes contratantes están «decidid[a]s a hacer efectiva entre ellas la libre circulación de personas, apoyándose en las disposiciones que se hallan en aplicación en la Comunidad Europea».

5 Según el artículo 1, letras a) y d), del Acuerdo sobre la libre circulación de personas, el objetivo de éste consiste en conceder, en favor de los nacionales de los Estados miembros de la Unión Europea y de la Confederación Suiza, un derecho de entrada, de residencia y de acceso a una actividad económica por cuenta ajena, de establecimiento como trabajador autónomo y el derecho a residir en el territorio de las Partes contratantes, así como a conceder las mismas condiciones de vida, de empleo y de trabajo que las concedidas a los nacionales.

6 El artículo 2 del Acuerdo, que lleva como epígrafe «No discriminación», dispone lo siguiente:

«Los nacionales de una Parte Contratante que residan legalmente en el territorio de otra Parte Contratante no serán objeto, en la aplicación y de acuerdo con las disposiciones de los Anexos I, II y III del presente Acuerdo, de ninguna discriminación basada en la nacionalidad.»

7 El artículo 4 del Acuerdo, titulado «Derecho de residencia y de acceso a una actividad económica», establece que:

«El derecho de residencia y de acceso a una actividad económica se garantizará [...] con arreglo a las disposiciones del Anexo I.»

8 Según el artículo 15 del Acuerdo sobre la libre circulación de personas, los anexos y protocolos forman parte integrante de éste último.

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

«1. Para alcanzar los objetivos contemplados por el presente Acuerdo, las Partes Contratantes adoptarán todas las medidas necesarias para que los derechos y obligaciones equivalentes a los contenidos en los actos jurídicos de la Comunidad Europea a los cuales se hace referencia puedan aplicarse en sus relaciones.

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

10 El artículo 21 del Acuerdo, que lleva por título «Relación con los acuerdos bilaterales en materia de doble imposición», establece en su apartado 1:

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

11 El artículo 7 del anexo I del Acuerdo sobre la libre circulación de personas, que lleva por título «Trabajadores fronterizos por cuenta ajena», establece en su apartado 1 lo siguiente:

«El trabajador fronterizo por cuenta ajena es un nacional de una Parte Contratante que tiene su residencia en el territorio de una Parte Contratante y que ejerce una actividad por cuenta ajena en el territorio de la otra Parte Contratante volviendo a su domicilio en principio cada día, o como mínimo una vez por semana.»

12 El artículo 9 de dicho Anexo, titulado «Igualdad de trato», dispone en sus apartados 1 y 2:

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

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

Derecho convencional

13 El Convenio de 11 de agosto de 1971 entre la Confederación Suiza y la República Federal de Alemania (Bundesgesetzblatt 1972 II, p. 1.022), modificado por el protocolo de revisión de 12 de marzo de 2002 (Bundesgesetzblatt 2003 II, p. 67; en lo sucesivo, «Convenio bilateral Alemania/Suiza»), es un convenio bilateral celebrado con el objeto de evitar la doble imposición en materia de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

14 El artículo 4 del Convenio bilateral Alemania/Suiza dispone que:

«1. Según este Convenio, la expresión "residente de un Estado contratante" designa a toda persona que, en virtud de la legislación de dicho Estado, esté sometida al impuesto por obligación personal en este Estado.

[...]

4. Cuando una persona física residente en Suiza que no tenga la nacionalidad suiza y haya tributado por obligación personal en Alemania durante al menos cinco años en total, podrá estar sometida a tributación en Alemania en el año en que se haya extinguido por última vez la obligación de tributación personal y en los cinco períodos impositivos siguientes, por los ingresos obtenidos en la República Federal de Alemania y por los elementos patrimoniales situados dentro de su territorio, sin perjuicio de lo previsto en las demás disposiciones de este Convenio. La sujeción a tributación de estas rentas o del patrimonio por parte de Suiza, conforme a las disposiciones de este Convenio no se verá afectada. Sin embargo, la República Federal de Alemania, aplicando por analogía la legislación alemana sobre la imputación de los impuestos extranjeros, incluirá el impuesto suizo recaudado sobre dichas rentas y elementos patrimoniales de conformidad con el Convenio bilateral, en la parte del impuesto alemán (a excepción del impuesto de sociedades) recaudado en virtud de esta disposición, sobre esos mismos ingresos y elementos patrimoniales, además del impuesto alemán al que están sujetos conforme a las disposiciones de los artículos 6 a 22. Las disposiciones de este apartado no serán aplicables cuando la persona física se convierta en residente en Suiza con el fin de ejercer en el territorio suizo un empleo remunerado efectivo por cuenta de un empresario al que no esté vinculado, independientemente de su relación laboral, por un interés económico sustancial, directo o indirecto, en forma de participación o de cualquier otra manera.

5. Cuando una persona física sea considerada residente de un Estado contratante, en el sentido de este artículo, sólo durante una parte del año y como residente del otro Estado contratante durante el resto del año (cambio de domicilio), cada Estado podrá recaudar sólo la parte proporcional de los impuestos establecidos sobre la base de la sujeción a tributación por obligación personal del período durante el cual la persona era considerada residente de este Estado.

[...]»

15 El artículo 15 del mencionado Convenio establece que:

«1. Sin perjuicio de las disposiciones de los [artículos] 15a a 19, los salarios, retribuciones y otros rendimientos del trabajo personal que perciba un residente de un Estado contratante sólo estarán sometidos a tributación en este Estado, a menos que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si así fuera, los rendimientos obtenidos por este concepto quedarían sujetos al impuesto en este otro Estado.

2. Pese a las disposiciones del [apartado] 1, las retribuciones que un residente de un Estado contratante perciba por el trabajo por cuenta ajena realizado en el otro Estado contratante sólo tributarán en el primer Estado si:

a. el beneficiario reside en el otro Estado durante un período o varios períodos que no excedan el total de 183 días a lo largo del año civil considerado;

b. las retribuciones son pagadas por un empresario, que no reside en el otro Estado o en su nombre, y

c. los gastos originados por las retribuciones no son soportados por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tenga en ese otro Estado.

[...]

4. Sin perjuicio de las disposiciones del [artículo] 15a, una persona física que sea residente de un Estado contratante pero que ejerza una actividad como miembro de la dirección, director, gerente o apoderado de una sociedad de capital que sea residente del otro Estado contratante, estará sometida a imposición en este otro Estado en relación con las retribuciones que reciba por dicha actividad, a condición de que su actividad no esté únicamente circunscrita de tal manera que no comprenda más que tareas que produzcan todos sus efectos fuera de este otro Estado. Si este otro Estado no grava dichas rentas, estarán sometidas a gravamen en el Estado donde sea residente la persona física.»

16 El artículo 15 del mencionado convenio establece que:

«1. Pese a las disposiciones del [artículo] 15, los salarios y demás retribuciones similares percibidas por el trabajador transfronterizo por el trabajo por cuenta ajena tributarán en el país de residencia. Como compensación, el Estado Contratante en el que se desarrolle la actividad podrá practicar una retención fiscal sobre dichas retribuciones. Dicho impuesto no podrá superar el 4,5 % del importe bruto de la remuneración cuando la residencia haya quedado acreditada mediante un certificado oficial expedido por la autoridad tributaria competente del Estado Contratante en el que resida el sujeto pasivo. Lo anterior no afectará a lo dispuesto en el [artículo] 4, [apartado] 4.

2. Se considera fronterizo a efectos de las disposiciones del [apartado 1] a toda persona que resida en un Estado contratante, pero cuyo lugar de trabajo esté situado en el otro Estado contratante, desde donde vuelve regularmente a su domicilio. Si, después de su trabajo, esta persona no volviera regularmente a su domicilio, perdería su condición de fronterizo únicamente si, en el caso de una ocupación durante todo el año civil, no volviera a su domicilio más de 60 días laborables en función del ejercicio de su actividad.

3. Pese a las disposiciones del [artículo] 24, el Estado contratante en el que el trabajador fronterizo sea residente tendrá en cuenta el impuesto recaudado, de acuerdo con las disposiciones de la tercera frase del [apartado] 1, de la siguiente manera:

a. en la República Federal de Alemania, el impuesto se imputa sobre el impuesto sobre la renta alemán conforme a las disposiciones del [apartado] 36 de la ley [relativa] al impuesto sobre la renta (“Einkommensteuergesetz”), con excepción de las disposiciones del [apartado] 34 c de dicha ley. El impuesto también se tiene en cuenta para la fijación de los pagos anticipados en relación con el impuesto sobre la renta.

[...]»

El Derecho alemán

17 Con arreglo al artículo 1, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre la renta (Einkommensteuergesetz; en lo sucesivo, «EStG»), en su versión modificada el 20 de diciembre de 2007 (Bundesgesetzblatt 2007 I, p. 3.150), las personas físicas que tengan su domicilio o su residencia habitual en el territorio nacional estarán sometidas en Alemania al impuesto por la totalidad de sus rentas.

18 El artículo 1, apartado 4, de la EStG dispone que:

«Las personas físicas que no tengan ni su domicilio ni su residencia habitual en Alemania estarán, sin perjuicio de los apartados 2 y 3, y del artículo 1a, sujetas por obligación real al impuesto sobre la renta en la medida en que perciban rendimientos nacionales en el sentido que establece el artículo 49.»

19 El artículo 49 de la EStG, relativo a los rendimientos parcialmente sometidos a imposición, establece:

«1. Constituyen rendimientos nacionales para la sujeción parcial del impuesto sobre la renta (artículo 1, apartado 4):

[...]

4) los rendimientos del trabajo (artículo 19)

a) que sea o haya sido ejercido o aprovechado en Alemania

[...]

c) recaudados como retribución de una actividad de gerente, de apoderado o de miembro de la dirección de una sociedad con domicilio social en Alemania,

[...]»

El litigio principal y la cuestión prejudicial

20 El Sr. Bukovansky, que es nacional alemán y checo, estuvo viviendo en Alemania desde el año 1969 hasta el mes de julio de 2008. Desde el mes de enero de 1999 hasta el mes de febrero de 2006, trabajó en Suiza para distintas sociedades del grupo Novartis. Por lo tanto, estaba sujeto al impuesto sobre la renta en el país de su residencia, es decir, la República Federal de Alemania.

21 En el mes de marzo de 2006, el Sr. Bukovansky fue trasladado por su empresario suizo, en el marco de un acuerdo de traslado, a una sociedad filial del grupo, Novartis Pharma Productions GmbH (en lo sucesivo, «W-GmbH»), con domicilio social en Alemania. Inicialmente, la actividad remunerada ejercida por el Sr. Bukovansky en este Estado miembro debía haber durado dos años, pero se prolongó progresivamente hasta finales del año 2012.

22 El 1 de agosto de 2008, el Sr. Bukovansky, pese a seguir trabajando para dicha filial alemana, trasladó su residencia a Suiza. En su declaración de la renta del año 2008, el interesado estimó que, para el período durante el cual su domicilio se encontraba en Suiza, es decir, desde el mes de agosto hasta el mes de diciembre de 2008, sus rendimientos del trabajo provenientes de W-GmbH debían estar sometidos al impuesto suizo, en virtud del artículo 15a, apartado 1, del Convenio bilateral Alemania/Suiza, como trabajador fronterizo «a la inversa».

23 La autoridad tributaria de Lörrach consideró, sin embargo, que los rendimientos en cuestión debían estar sometidos a tributación en Alemania para la totalidad del ejercicio fiscal 2008. Dicha autoridad estimó que, para el período entre el mes de agosto y el mes de diciembre de 2008, el Sr. Bukovansky estaba sujeto al impuesto sobre la renta alemán en virtud de los artículos 1, apartado 4, y 49, apartado 1 de la EStG y que, por tanto, los rendimientos del trabajo pagados al interesado por parte de W-GmbH debían estar sometidos a tributación en Alemania, de acuerdo con el artículo 4, apartado 4, del Convenio bilateral Alemania/Suiza.

24 A raíz de una reclamación por parte del Sr. Bukovansky, la autoridad tributaria de Lörrach, por un lado, confirmó la liquidación del impuesto sobre la renta establecida para la tributación de los rendimientos de que se trata y, por otro lado, tomó en cuenta las cantidades que el Sr. Bukovansky abonó a la administración tributaria suiza en concepto de impuesto sobre la renta a partir del mes de agosto de 2008.

25 En su recurso ante el Finanzgericht Baden-Württemberg, el Sr. Bukovansky mantuvo su argumentación basada en que el salario percibido por su actividad ejercida para W-GmbH durante el período comprendido entre los meses de agosto y diciembre de 2008 debía estar exento del impuesto alemán y sometido únicamente a tributación en Suiza. La autoridad tributaria de Lörrach solicitó la desestimación del recurso.

26 El órgano jurisdiccional remitente señala que, de acuerdo con el artículo 15a, apartado 1, del Convenio bilateral Alemania/Suiza, la Confederación Suiza debe considerarse, a partir del mes de agosto de 2008, el Estado de residencia del Sr. Bukovansky, con la potestad de someter a tributación los rendimientos del trabajo del interesado a partir de dicho mes.

27 Sin embargo, teniendo en cuenta que el Sr. Bukovansky no tiene la nacionalidad suiza, que tributó por obligación personal en Alemania durante al menos cinco años en total y que conservó su lugar de trabajo por cuenta ajena en Alemania, después de su traslado a Suiza, el artículo 4, apartado 4, de dicho Convenio prevé también que la República Federal de Alemania puede someter al interesado a tributación en el año en que se haya extinguido por última vez la obligación de tributación personal y en los cinco períodos impositivos siguientes, por los ingresos obtenidos en la República Federal de Alemania y por los elementos patrimoniales situados dentro de su territorio, sin perjuicio de lo previsto en las demás disposiciones de este Convenio. La República Federal de Alemania ha de imputar, no obstante, el impuesto suizo recaudado sobre dichas rentas en la parte correspondiente del impuesto alemán. Por lo que respecta a dicho período, la carga fiscal soportada por el Sr. Bukovansky se situaría a nivel del impuesto establecido sobre las rentas alemanas.

28 Dicho órgano jurisdiccional considera, sin embargo, que la tributación prevista en el artículo 4, apartado 4, del Convenio bilateral Alemania/Suiza, que recae sobre las personas que no posean la nacionalidad suiza, constituye un tratamiento menos favorable que el reservado a un nacional suizo. En efecto, Suiza sería el único Estado con derecho a gravar los rendimientos del trabajo de un nacional suizo residente en Alemania, que dejara de tener su residencia en dicho Estado pero manteniendo su lugar de trabajo por cuenta ajena en el mismo. Por lo tanto, se plantea el interrogante de saber si esta diferencia de trato es compatible con el principio de igualdad de trato, previsto en el artículo 9, del anexo I del Acuerdo sobre la libre circulación de personas, y la prohibición de discriminación por razón de la nacionalidad, establecida en el artículo 2 de dicho Acuerdo.

29 Según el órgano jurisdiccional remitente, el artículo 21, apartado 1, del Acuerdo sobre la libre circulación de personas no es obstáculo para la no aplicación de las disposiciones del Convenio bilateral Alemania/Suiza relativas a la tributación que figuran en el artículo 4, apartado 4, de dicho Convenio, en relación con el artículo 15a, apartado 1, cuarta frase, del mismo Convenio. Si bien las disposiciones de dicho Convenio no se ven, en principio, afectadas por las disposiciones del Acuerdo sobre la libre circulación de personas, las estipulaciones de los convenios de doble imposición no

pueden ser contrarias a las prohibiciones impuestas por el Derecho de la Unión en materia de discriminaciones. La aplicación de dichos convenios debería hacerse respetando las obligaciones derivadas de las libertades fundamentales que figuran en este Acuerdo.

30 En estas circunstancias, el Finanzgericht Baden-Württemberg decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

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

Sobre la cuestión prejudicial

31 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si las disposiciones de no discriminación y de igualdad de trato, enunciadas en el artículo 2 del Acuerdo sobre la libre circulación de personas y el artículo 9 de su anexo I, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un convenio bilateral en materia de doble imposición, como el Convenio bilateral Alemania/Suiza, en virtud del cual el derecho a gravar los rendimientos del trabajo de un contribuyente alemán que no posee la nacionalidad suiza, si bien ha trasladado su residencia de Alemania a Suiza, pero manteniendo su lugar de trabajo por cuenta ajena en el primer Estado, corresponde al Estado de la fuente de dichos rendimientos, en este caso la República Federal de Alemania, mientras que el derecho a gravar los rendimientos del trabajo de un nacional suizo, en una situación análoga, corresponde al Estado de la residencia, en el presente asunto a la Confederación Suiza.

32 En lo que respecta a las circunstancias del litigio principal y a las disposiciones del Acuerdo susceptibles de ser aplicadas, ha de señalarse que, en función de su tenor, el artículo 7, apartado 1, del anexo I del Acuerdo es aplicable a la situación del Sr. Bukovansky. En efecto, éste es nacional «de una Parte Contratante», en este caso la República Federal de Alemania, tiene su residencia en el territorio «de una Parte Contratante», en el presente asunto la Confederación Suiza, y ejerce una actividad por cuenta ajena en el territorio «de la otra Parte Contratante», es decir, la República Federal de Alemania.

33 Dicha disposición distingue entre el lugar de residencia, situado en el territorio de una Parte contratante, y el lugar del ejercicio de una actividad por cuenta ajena, que ha de encontrarse en el territorio de la otra Parte contratante, sin tener en cuenta la nacionalidad del interesado. (véase, en particular, la Sentencia Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, apartado 35). En virtud de la citada disposición, el Sr. Bukovansky debe calificarse de «trabajador fronterizo por cuenta ajena» a los efectos de la aplicación del Acuerdo sobre la libre circulación de personas, al haber quedado acreditado, además, que regresa a diario o al menos todos los meses, una vez por semana, del lugar de su actividad profesional a su lugar de residencia.

34 En cuanto a los convenios bilaterales de doble imposición firmados entre la Confederación Suiza y los Estados miembros de la Unión, es necesario resaltar que, de acuerdo con el artículo 21, apartado 1, del Acuerdo sobre la libre circulación de personas, las disposiciones de dichos convenios no se verán afectadas por las disposiciones de este Acuerdo.

35 Es importante, no obstante, verificar si esa disposición de dicho Acuerdo permite a los Estados contratantes establecer excepciones a todas las disposiciones del mismo.

36 En este sentido, es necesario señalar que el artículo 9 del anexo I del Acuerdo sobre la libre circulación de personas, que lleva por título «Igualdad de trato», establece en su apartado 2 una regla específica, con el objetivo de hacer que el trabajador por cuenta ajena y los miembros de su familia se beneficien de las mismas ventajas fiscales y sociales que los trabajadores por cuenta ajena nacionales y los miembros de sus familias. En este contexto, es preciso recordar que el Tribunal de Justicia ha resuelto que, en materia de ventajas fiscales, el principio de igualdad de trato, previsto en esta disposición, puede igualmente ser invocado por un trabajador nacional de un Estado contratante, que haya ejercido su derecho de libre circulación, frente a su Estado de origen (véase, en particular, la Sentencia Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, apartado 33 y jurisprudencia citada, así como los apartados 42 y 43).

37 Planteadas peticiones de decisión prejudicial sobre la cuestión de si los convenios de doble imposición firmados entre los Estados miembros de la Unión deben ser compatibles con el principio de igualdad de trato y, de una manera general, con la libertad de circulación garantizada por el Derecho primario de la Unión, el Tribunal de Justicia ha declarado que los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios bilaterales que tienen por objeto evitar la doble imposición, de fijar los criterios de conexión a efectos del reparto de la competencia fiscal, pero tienen la obligación, en el ejercicio de la potestad tributaria repartida de este modo, de respetar dicho principio y dicha libertad de circulación (véanse, las sentencias Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, apartado 30, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566 apartados 48 a 51, así como Imfeld y Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, apartados 41 y 42).

38 En consecuencia, cuando, en un convenio de doble imposición firmado entre Estados miembros, el criterio de la nacionalidad aparezca en una disposición que tenga por objeto el reparto de la competencia fiscal, no puede considerarse que tal diferenciación constituya una discriminación prohibida (Sentencia Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, apartado 30). Si se trata, en cambio, del ejercicio de la competencia fiscal otorgada por una disposición de este tipo, el Estado miembro titular de dicha competencia deberá respetar el principio de igualdad de trato.

39 Dicha jurisprudencia relativa a la relación entre el Derecho primario de la Unión y los convenios de doble imposición firmados entre los Estados miembros debe aplicarse por analogía a la relación entre el Acuerdo sobre la libre circulación de personas y los convenios de doble imposición firmados entre los Estados miembros y la Confederación Suiza.

40 En efecto, tal y como resulta del preámbulo, del artículo 1, letra d), y del artículo 16, apartado 2, de dicho Acuerdo, el objetivo de éste es lograr, en favor de los nacionales de los Estados miembros de la Unión Europea y de la Confederación Suiza, la libertad de circulación de personas en el territorio de las Partes contratantes de dicho Acuerdo, apoyándose en las disposiciones que se hallan en aplicación en la Unión, cuyos conceptos deben interpretarse conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

41 Es cierto que el artículo 21 del Acuerdo sobre la libre circulación de personas estipula que los convenios de doble imposición entre los Estados miembros de la Unión y de la Confederación Suiza no se verán afectados por dichas disposiciones. Sin embargo, dicho artículo no puede tener un alcance que pugne con los principios que inspiran el Acuerdo del que forma parte (véase, por analogía, la Sentencia TNT Express Nederland, C-533/08, EU:C:2010:243, apartado 51). Dicho artículo no puede entenderse en el sentido de que permite a los Estados miembros de la Unión y a la Confederación Suiza menoscabar la libre circulación de personas cuando éstos ejercen sus competencias fiscales que les otorgan los convenios bilaterales de doble imposición, al privar de efecto útil al artículo 9, apartado 2, del anexo I de dicho Acuerdo.

42 En cuanto al asunto principal, es necesario señalar que no se discute que el Sr. Bukovansky, en materia fiscal, también después del traslado de su residencia de Alemania a Suiza, es tratado de la misma manera por el Estado de la fuente de sus rentas del trabajo (en este caso la República Federal de Alemania) que un contribuyente que trabaje y resida en el mismo Estado.

43 El Sr. Bukovansky sostiene que ha sufrido un trato desigual en comparación con un nacional suizo que, al igual que él, hubiese trasladado su residencia de Alemania a Suiza, conservando el lugar de trabajo por cuenta ajena en el primer Estado y, teniendo en cuenta que la competencia para gravar los rendimientos del trabajo de este último correspondería a su Estado de residencia (en este asunto la Confederación Suiza) y no, como en su caso, al Estado de la fuente de sus rendimientos del trabajo (la República Federal de Alemania).

44 En este sentido, es importante destacar que un convenio de doble imposición, como el Convenio bilateral Alemania/Suiza, tiene por objeto evitar que se graven en cada uno de los dos Estados partes de dicho convenio los mismos rendimientos. No es garantizar que el gravamen que se aplique al contribuyente en un Estado no sea superior al que se le impondría en el otro Estado parte del convenio (Sentencia Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, apartado 46).

45 En este caso, procede destacar que la diferencia de trato que el Sr. Bukovansky sostiene haber sufrido se deriva del reparto de la potestad tributaria entre las partes en el Convenio en cuestión y se debe a las disparidades existentes entre los regímenes fiscales de dichas partes. Ahora bien, como se ha mencionado en los apartados 37 y 38 de la presente sentencia, la elección por las Partes contratantes, con objeto de repartirse la competencia en materia tributaria, de distintos criterios de sujeción no puede constituir como tal una discriminación prohibida.

46 Así pues, teniendo en cuenta que en relación con los contribuyentes residentes en Alemania, el Sr. Bukovansky no ha sufrido una desventaja fiscal, no hay lugar a concluir que exista una discriminación procedente de un trato desigual que contravenga el artículo 9, apartado 2, del anexo I de dicho Acuerdo.

47 En cuanto al principio de no discriminación enunciado en el artículo 2 de dicho Acuerdo, es necesario resaltar que dicho artículo prohíbe de manera general toda discriminación por razón de la nacionalidad. El artículo 9 del anexo I del Acuerdo sobre la libre circulación de personas, que garantiza la aplicación de dicho principio en el ámbito de la libre circulación de los trabajadores, tampoco permite concluir que exista una discriminación que contravenga dicho artículo 2 (véase, por analogía, la Sentencia Werner, C-112/91, EU:C:1993:27, apartados 19 y 20 y jurisprudencia citada).

48 A la luz de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que los principios de no discriminación y de igualdad de trato, enunciados en el artículo 2 del Acuerdo sobre la libre circulación de personas y en el artículo 9 de su anexo I, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a un convenio bilateral en materia de doble imposición, como el Convenio bilateral Alemania/Suiza, en virtud del cual el derecho a gravar los rendimientos del trabajo de un contribuyente alemán que no posea la nacionalidad suiza, si bien ha trasladado su residencia de Alemania a Suiza, pero manteniendo su lugar de trabajo por cuenta ajena en el primer Estado, corresponde al Estado de la fuente de dichos rendimientos, en este caso la República Federal de Alemania, mientras que el derecho a gravar los rendimientos del trabajo de un nacional suizo, en una situación análoga, corresponde al Estado de la residencia, en el presente asunto a la Confederación Suiza.

Costas

49 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados al presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia, distintos de aquellos en que hayan incurrido dichas partes, no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

Los principios de no discriminación y de igualdad de trato, enunciados en el artículo 2 del Acuerdo sobre la libre circulación de personas entre la Comunidad Europea y sus Estados miembros, por una parte, y la Confederación Suiza, por otra, firmado en Luxemburgo el 21 de junio de 1999, y el artículo 9 de su anexo I, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a un convenio bilateral en materia de doble imposición, como el Convenio de 11 de agosto de 1971 entre la Confederación Suiza y la República Federal de Alemania, modificado por el protocolo de revisión de 12 de marzo de 2002, en virtud del cual el derecho a gravar los rendimientos del trabajo de un contribuyente alemán que no posea la nacionalidad suiza, si bien ha trasladado su residencia de Alemania a Suiza, pero manteniendo su lugar de trabajo por cuenta ajena en el primer Estado, corresponde al Estado de la fuente de dichos rendimientos, en este caso la República Federal de Alemania, mientras que el derecho a gravar los rendimientos del trabajo de un nacional suizo, en una situación análoga, corresponde al Estado de la residencia, en el presente asunto a la Confederación Suiza.

Firmas