Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

19 de novembro de 2015 *

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — 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 Europeia — Trabalhadores fronteiriços — Imposto sobre os rendimentos — Repartição da competência tributária — Conexão fiscal — Nacionalidade»

No processo C-241/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Finanzgericht Baden-Württemberg (Alemanha), por decisão de 19 de dezembro de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 16 de maio de 2014, no processo

Roman Bukovansky

contra

Finanzamt Lörrach,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: M. Ilešič, presidente da Segunda Secção, exercendo funções de presidente da Terceira Secção, C. Toader e C. G. Fernlund (relator), juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: K. Malacek, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 26 de fevereiro de 2015,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de R. Bukovansky, por H. Hauswirth, Rechtsanwalt,

— em representação do Finanzamt Lörrach, por D. Gress e S. Parodi Neef, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo alemão, por T. Henze e B. Beutler, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo sueco, por A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, F. Sjövall, L. Swedenborg e E. Karlsson, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: alemão.

— em representação do Governo do Reino Unido, por M. Holt, na qualidade de agente, assistido por S. Ford, barrister,

— em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e M. Wasmeier, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 30 de abril de 2015,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação 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 (JO 2002, L 114, p. 6, a seguir «acordo sobre a livre circulação de pessoas»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre R. Bukovansky, cidadão alemão, e o Finanzamt Lörrach (Administração Tributária de Lörrach), a respeito da decisão pela qual este último tributou os rendimentos salariais de R. Bukovansky na Alemanha, respeitantes ao período subsequente à sua mudança de residência da Alemanha para a Suíça.

Quadro jurídico

Direito da União

3 A Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a Confederação Suíça, por outro, assinaram, em 21 de junho de 1999, sete acordos, entre os quais o acordo sobre a livre circulação de pessoas. Estes sete acordos foram aprovados, em nome da Comunidade, pela Decisão 2002/309/CE, Euratom do Conselho e da Comissão, de 4 de abril de 2002 (JO L 114, p. 1), e entraram em vigor em 1 de junho de 2002.

4 Nos termos do preâmbulo do acordo sobre a livre circulação de pessoas, as partes contratantes estão «decidid[a]s a realizar entre si a livre circulação de pessoas, com base nas disposições em aplicação na Comunidade Europeia».

5 Nos termos do seu artigo 1.º, alíneas a) e d), o acordo sobre a livre circulação de pessoas tem por objetivo conceder, a favor dos nacionais dos Estados-Membros da União Europeia 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.

6 O artigo 2.º deste acordo, com a epígrafe «Não discriminação», prevê:

«Os 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.»

7 O artigo 4.º do referido acordo, com a epígrafe «Direito de residência e de acesso a uma atividade económica», enuncia:

«O direito de residência e de acesso a uma atividade económica é garantido […] de acordo com as disposições do Anexo I.»

8 Segundo o artigo 15.º do acordo sobre a livre circulação de pessoas, os anexos e protocolos deste último fazem parte integrante dele.

9 O artigo 16.º deste acordo, com a epígrafe «Referência ao direito comunitário», tem a seguinte redação:

«1. Para alcançar os objetivos do presente Acordo, as Partes Contratantes adotarão todas as medidas necessárias para que os direitos e obrigações equivalentes aos contidos nos atos jurídicos da Comunidade Europeia aos quais se faz referência sejam aplicados nas suas relações.

2. 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.»

10 O artigo 21.º do referido acordo, com a epígrafe «Relação com os acordos bilaterais em matéria de dupla tributação», dispõe, no seu n.º 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.»

11 O artigo 7.º do anexo I do acordo sobre a livre circulação de pessoas, com a epígrafe «Trabalhadores fronteiriços assalariados», enuncia no seu n.º 1:

«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.»

12 O artigo 9.º do referido anexo, com a epígrafe «Igualdade de tratamento», dispõe, nos seus n.ºs 1 e 2:

«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.»

Direito convencional

13 A Convenção de 11 de agosto de 1971 entre a Confederação Suíça e a República Federal da Alemanha (*Bundesgesetzblatt* 1972 II, p. 1022), conforme alterada pelo Protocolo de alteração de 12 de março de 2002 (*Bundesgesetzblatt* 2003 II, p. 67, a seguir «Convenção Alemanha-Suíça»), é uma convenção bilateral destinada a evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património.

14 O artigo 4.º da Convenção Alemanha-Suíça prevê:

«1. Na aceção da presente Convenção, a expressão 'residente de um Estado contratante' designa qualquer pessoa que, por força da legislação do referido Estado, esteja sujeita a tributação ilimitada nesse Estado.

[...]

4. 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 neste Estado, no ano em que a sua tributação ilimitada terminou pela última vez e nos cinco anos subsequentes, relativamente aos rendimentos provenientes da República Federal da Alemanha e ao património situado nesse território, sem prejuízo do disposto nas outras disposições da presente Convenção. A tributação desses rendimentos ou desse património pela Suíça em conformidade com o disposto na presente Convenção 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 presente Convenção, sobre esses rendimentos ou esse património na parte do imposto alemão (com exceção do imposto sobre o rendimento das sociedades) que é cobrada, nos termos da presente disposição, sobre esses rendimentos ou esse património, para além do imposto alemão que incide sobre os mesmos nos termos do disposto nos [artigos] 6.° a 22.° O disposto no presente número não é aplicável quando a pessoa singular tiver passado a ser residente na Suíça para aí exercer uma atividade assalariada efetiva por conta de um empregador ao qual não esteja vinculada, independentemente da sua relação laboral, por um interesse económico substancial direto ou indireto, sob a forma de participação ou outra.

5. Quando uma pessoa singular seja considerada residente de um Estado contratante, na aceção do presente artigo, apenas durante uma parte do ano e seja considerada residente do outro Estado contratante durante o resto do ano (alteração de domicílio), cada Estado-Membro só pode cobrar os impostos fixados com base na sujeição a tributação ilimitada na parte proporcional ao período durante o qual essa pessoa foi considerada residente desse Estado.

[...]»

15 O artigo 15.º desta Convenção dispõe:

«1. Sem prejuízo do disposto nos [artigos] 15.°a a 19.°, os salários e outras remunerações similares auferidos por um residente de um Estado contratante a título de um emprego assalariado são exclusivamente tributáveis nesse Estado, salvo se o emprego for exercido no outro Estado contratante. Neste caso, as remunerações auferidas a esse título são tributáveis nesse outro Estado.

2. Sem prejuízo do disposto no [n.º] 1, as remunerações auferidas por um residente num Estado contratante a título de um emprego assalariado exercido no outro Estado contratante são exclusivamente tributáveis no primeiro Estado se:

a. O beneficiário residir no outro Estado durante um ou mais períodos que, no total, não excedam 183 dias no ano civil em causa;

b. As remunerações forem pagas por um empregador ou em nome de um empregador que não seja residente no outro Estado; e

c. O custo das remunerações não for suportado por um estabelecimento estável ou uma base fixa que o empregador tenha no outro Estado.

[...]

4. Sem prejuízo do disposto no [artigo] 15.°a, uma pessoa singular que seja residente num Estado contratante, mas exerça uma atividade como membro da direção, diretor, gerente ou mandatário de uma sociedade anónima residente no outro Estado contratante, é tributável nesse outro Estado a título das remunerações auferidas em razão dessa atividade, desde que a sua atividade não seja de tal modo circunscrita que apenas compreenda funções cujos efeitos sejam integralmente produzidos fora desse outro Estado. Caso esse outro Estado não tribute estes rendimentos, os mesmos são tributáveis no Estado de residência da pessoa singular.»

16 O artigo 15.°a da referida Convenção enuncia:

«1. Sem prejuízo do disposto no [artigo] 15.°, 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.°] 4 do [artigo] 4.°

2. Considera-se fronteiriço para efeitos do disposto no [n.°] 1 qualquer pessoa que seja residente num Estado contratante, mas cujo local de trabalho se situe no outro Estado contratante, do qual regressa regularmente ao seu domicílio. Se, após o trabalho, não regressar regularmente ao seu domicílio, essa pessoa perde a qualidade de fronteiriço unicamente se, em caso de um emprego durante todo o ano civil, não regressar ao seu domicílio mais de 60 dias úteis em função do exercício da sua atividade.

3. Sem prejuízo do disposto no [artigo] 24.°, o Estado contratante onde o fronteiriço seja residente deve ter em conta o imposto cobrado nos termos do disposto no terceiro período do n.° 1, do seguinte modo:

a. na República Federal da Alemanha, o imposto é imputado sobre o imposto sobre o rendimento alemão, de acordo com o disposto no [n.°] 36 da Lei [relativa] ao imposto sobre o rendimento ('Einkommensteuergesetz'), com exceção do disposto no [n.°] 34c da referida lei. O imposto é igualmente tido em conta na fixação dos pagamentos por conta relativos ao imposto sobre o rendimento;

[...]»

Direito alemão

17 Nos termos do § 1, n.° 1, da Lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (Einkommensteuergesetz, a seguir «EStG»), na sua versão alterada em 20 de dezembro de 2007 (*Bundsgesetzblatt* 2007 I, p. 3150), as pessoas singulares que tenham o seu domicílio ou a sua residência habitual em território nacional estão sujeitas a imposto sobre a totalidade do seu rendimento.

18 O § 1, n.° 4, da EStG prevê:

«As pessoas singulares que não tenham o seu domicílio ou residência habitual na Alemanha estão, sem prejuízo do disposto nos n.os 2 e 3, e no § 1a, sujeitas a tributação limitada em imposto sobre o rendimento, na medida em que aufiram rendimentos nacionais na aceção do § 49.»

19 O § 49 da EStG, relativo aos rendimentos parcialmente tributáveis, dispõe:

«1. Constituem rendimentos nacionais para efeitos da tributação parcial em imposto sobre o rendimento (§ 1, n.º 4):

[...]

4. os rendimentos do trabalho assalariado (§ 19)

a) que seja ou tenha sido exercido ou explorado na Alemanha,

[...]

c) recebidos a título de remuneração de uma atividade de gerente, mandatário ou membro dos órgãos dirigentes de uma sociedade cuja direção tenha sede na Alemanha,

[...].»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

20 R. Bukovansky, que possui as nacionalidades alemã e checa, viveu na Alemanha desde 1969 até julho de 2008. De janeiro de 1999 a fevereiro de 2006, trabalhou na Suíça para diversas sociedades do grupo Novartis, sendo sujeito a imposto sobre o rendimento no Estado da sua residência, ou seja, a República Federal da Alemanha.

21 Em março de 2006, R. Bukovansky foi transferido pelo seu empregador suíço, no âmbito de um acordo de transferência, para uma filial do grupo, a Novartis Pharma Productions GmbH (a seguir «W-GmbH»), com sede na Alemanha. Inicialmente, a atividade assalariada exercida por R. Bukovansky na Alemanha deveria ter uma duração de dois anos, mas foi sucessivamente prolongada até ao final de 2012.

22 Em 1 de agosto de 2008, R. Bukovansky, embora continuando a trabalhar para a W-GmbH, na Alemanha, transferiu o seu domicílio para a Suíça. Na sua declaração de rendimentos relativa a 2008, o interessado considerou que, relativamente ao período em que tinha tido domicílio na Suíça, ou seja, de agosto a dezembro de 2008, os seus rendimentos de trabalhador assalariado provenientes da W-GmbH deviam estar sujeitos, nos termos do artigo 15.ºa, n.º 1, da Convenção Alemanha-Suíça, ao imposto na Suíça, como trabalhador fronteiriço «em sentido inverso».

23 No entanto, a Administração Tributária de Lörrach considerou que os rendimentos em causa deviam ser tributados na Alemanha relativamente à totalidade do exercício fiscal de 2008. Entendeu que, no período compreendido entre agosto e dezembro de 2008, R. Bukovansky estava sujeito a imposto sobre o rendimento na Alemanha, nos termos dos §§ 1, n.º 4, e 49, n.º 1, do EStG e que, além disso, os rendimentos de trabalhador assalariado pagos pela W-GmbH ao interessado deviam ser tributados na Alemanha, em conformidade com o artigo 4.º, n.º 4, da Convenção Alemanha-Suíça.

24 Na sequência de uma reclamação de R. Bukovansky, a Administração Tributária de Lörrach, por um lado, confirmou a liquidação do imposto relativa aos rendimentos em causa e, por outro, teve em conta os montantes de imposto pagos por R. Bukovansky à Administração Fiscal suíça a título de imposto sobre o rendimento a partir de agosto de 2008.

25 No âmbito do seu recurso para o Finanzgericht Baden-Würtemberg (tribunal tributário de Bade-Vurtemberga), R. Bukovansky manteve a sua argumentação de que o salário auferido pela atividade exercida para a W-GmbH no período entre agosto e dezembro de 2008 devia estar isento de imposto na Alemanha e ser tributado unicamente na Suíça. A Administração Tributária de Lörrach pediu que fosse negado provimento ao recurso.

26 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que, em conformidade com o artigo 15.ºa, n.º 1, da Convenção Alemanha-Suíça, se deve considerar que, a partir de agosto de 2008, a Confederação Suíça é o Estado de residência de R. Bukovansky e tem o direito de tributar os rendimentos salariais do interessado a partir desse mês.

27 No entanto, uma vez que R. Bukovansky não possui a nacionalidade suíça, que foi sujeito a tributação ilimitada na Alemanha durante um total de, pelo menos, cinco anos e que manteve o seu local de trabalho assalariado na Alemanha após ter mudado a residência para a Suíça, o artigo 4.º, n.º 4, desta Convenção prevê igualmente que a República Federal da Alemanha possa sujeitar o interessado a imposto no ano em que a sua sujeição a tributação ilimitada terminou pela última vez e nos cinco anos subsequentes, relativamente aos rendimentos provenientes da Alemanha e ao património situado nesse Estado-Membro, sem prejuízo do previsto nas outras disposições da referida Convenção, imputando, todavia, a República Federal da Alemanha o imposto suíço cobrado sobre os rendimentos em causa, na parte correspondente do imposto alemão. Quanto a este período, a carga fiscal suportada por R. Bukovansky estava ao nível do imposto sobre os rendimentos alemães.

28 Aquele órgão jurisdicional considera, no entanto, que a tributação prevista no artigo 4.º, n.º 4, da Convenção Alemanha-Suíça, que incide sobre pessoas que não possuem a nacionalidade suíça, constitui um tratamento menos favorável do que o concedido a um nacional suíço. Com efeito, o direito de tributar os rendimentos salariais de um nacional suíço residente na Alemanha que deixa de residir nesse Estado apesar de aí manter o seu local de trabalho assalariado pertence unicamente à Suíça. Por consequência, coloca-se a questão de saber se esta diferença de tratamento é compatível com o princípio da igualdade de tratamento, previsto no artigo 9.º do anexo I do acordo sobre a livre circulação de pessoas, e com a proibição de discriminações em razão da nacionalidade, referida no artigo 2.º desse acordo.

29 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o artigo 21.º, n.º 1, do acordo sobre a livre circulação de pessoas não se opõe à não aplicação das disposições da Convenção Alemanha-Suíça relativas à tributação, constantes do artigo 4.º, n.º 4, conjugado com o artigo 15.ºa, n.º 1, quarto período, ambos desta Convenção. É certo que as disposições da referida Convenção não são, em princípio, afetadas pelas disposições do acordo sobre a livre circulação de pessoas. No entanto, o disposto nas convenções destinadas a evitar a dupla tributação não se pode opor a proibições estabelecidas pelo direito da União em matéria de discriminação. A aplicação dessas convenções deve respeitar as obrigações decorrentes das liberdades fundamentais que figuram no referido acordo.

30 Nestas condições, o Finanzgericht Baden-Würtemberg decidiu suspender a instância e 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.º, 2.º e 21.º, bem como os artigos 7.º e 9.º 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 [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?»

Quanto à questão prejudicial

31 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os princípios da não discriminação e da igualdade de tratamento, enunciados no artigo 2.º do acordo sobre a livre circulação de pessoas e no artigo 9.º do seu anexo I, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma convenção bilateral destinada a evitar a dupla tributação, como a Convenção Alemanha-Suíça, nos termos da qual o direito de tributar os rendimentos salariais de um contribuinte alemão que não possui a nacionalidade suíça, ainda que tenha transferido a sua residência da Alemanha para a Suíça, mas mantém o seu local de trabalho assalariado no primeiro Estado, pertence ao Estado da origem destes rendimentos, em concreto, a República Federal da Alemanha, ao passo que o direito de tributar os rendimentos salariais de um nacional suíço numa situação análoga pertence ao novo Estado de residência, neste caso, a Confederação Suíça.

32 No que respeita às circunstâncias do processo principal e às disposições do acordo sobre a livre circulação de pessoas suscetíveis de ser aplicadas, importa notar que, de acordo com a sua letra, o artigo 7.º, n.º 1, do anexo I deste acordo é aplicável à situação de R. Bukovansky. Com efeito, este último é nacional «de uma Parte Contratante», concretamente a República Federal da Alemanha, tem a sua residência no território de «uma Parte Contratante», no presente caso, a Confederação Suíça, e exerce uma atividade não assalariada no território da «outra Parte Contratante», ou seja, a República Federal da Alemanha.

33 Esta disposição distingue entre o lugar de residência, situado no território de uma parte contratante, e o lugar de exercício de uma atividade não assalariada, que se deve situar no território da outra parte contratante, sem que seja tida em conta a nacionalidade do interessado (v., neste sentido, acórdão Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, n.º 35). Por força da referida disposição, R. Bukovansky deve ser qualificado de «trabalhador fronteiriço assalariado», para efeitos da aplicação do acordo sobre a livre circulação de pessoas, uma vez que, além disso, é pacífico que, em princípio, efetua um trajeto de ida e volta diário ou, pelo menos, semanal, entre o lugar da sua residência e o da sua atividade assalariada.

34 No que respeita às convenções bilaterais destinadas a evitar a dupla tributação celebradas entre a Confederação Suíça e os Estados-Membros da União, saliente-se que, nos termos do artigo 21.º, n.º 1, do acordo sobre a livre circulação de pessoas, as disposições dessas convenções não são afetadas pelas disposições deste acordo.

35 Importa, no entanto, verificar se essa disposição do referido acordo permite que os Estados contratantes derroguem todas as disposições do mesmo.

36 A este respeito, importa sublinhar que o artigo 9.º do anexo I do acordo sobre a livre circulação de pessoas, com a epígrafe «Igualdade de tratamento», enuncia, no seu n.º 2, uma regra específica destinada a fazer beneficiar o trabalhador assalariado e os membros da sua família das mesmas vantagens fiscais e sociais que os trabalhadores assalariados nacionais e os membros das suas famílias. Neste contexto, há que recordar que o Tribunal de Justiça declarou que, em matéria de vantagens fiscais, o princípio da igualdade de tratamento previsto nessa disposição pode igualmente ser invocado por um trabalhador nacional de uma parte contratante que tenha exercido o seu direito de livre circulação relativamente ao seu Estado de origem (v., neste sentido, acórdão Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, n.º 33 e jurisprudência referida, e n.ºs 42 e 43).

37 Tendo-lhe sido submetidos pedidos de decisão prejudicial sobre a questão de saber se as convenções destinadas a evitar a dupla tributação celebradas entre os Estados-Membros da União devem ser compatíveis com o princípio da igualdade de tratamento e, de um modo geral, com as liberdades de circulação garantidas pelo direito primário da União, o Tribunal de Justiça declarou que os Estados-Membros são livres de fixar, no âmbito de convenções bilaterais destinadas a evitar a dupla tributação, os fatores de conexão para efeitos da repartição da competência fiscal, mas, no exercício

do poder de tributação assim repartido, são obrigados a respeitar esse princípio e essas liberdades (v. acórdãos Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, n.º 30; Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, n.os 48 a 51; e Imfeld e Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, n.os 41 e 42).

38 Por conseguinte, quando, numa convenção destinada a evitar a dupla tributação celebrada entre Estados-Membros, o critério da nacionalidade figura numa disposição que tem por objetivo repartir a competência fiscal, esta diferenciação fundada na nacionalidade não pode ser considerada constitutiva de uma discriminação proibida (acórdão Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, n.º 30). Em contrapartida, no que respeita ao exercício da competência fiscal conferida por uma disposição dessa natureza, o Estado-Membro titular dessa competência deve respeitar o princípio da igualdade de tratamento.

39 Esta jurisprudência relativa à relação entre o direito primário da União e as convenções destinadas a evitar a dupla tributação celebradas entre os Estados-Membros deve ser aplicada por analogia à relação entre o acordo sobre a livre circulação de pessoas e as convenções destinadas a evitar a dupla tributação celebradas entre os Estados-Membros e a Confederação Suíça.

40 Com efeito, conforme resulta do preâmbulo e dos artigos 1.°, alínea d), e 16.°, n.º 2, desse acordo, este tem por objetivo realizar, a favor dos nacionais dos Estados-Membros da União Europeia e da Confederação Suíça, a livre circulação de pessoas nos territórios das partes contratantes deste acordo apoiando-se nas disposições aplicáveis na União, cujos conceitos devem ser interpretados em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça.

41 É certo que o artigo 21.º do acordo sobre a livre circulação de pessoas dispõe que as convenções destinadas a evitar a dupla tributação entre os Estados-Membros da União e a Confederação Suíça não são afetadas pelas disposições desse acordo. No entanto, este artigo não pode ter um alcance que colida com os princípios basilares do acordo de que faz parte (v., por analogia, acórdão TNT Express Nederland, C-533/08, EU:C:2010:243, n.º 51). O referido artigo não pode, portanto, ser entendido no sentido de que permite aos Estados-Membros da União e à Confederação Suíça obstarem à realização da livre circulação de pessoas privando, no exercício das competências fiscais conforme repartidas pelas suas convenções bilaterais destinadas a evitar a dupla tributação, o artigo 9.º, n.º 2, do anexo I do referido acordo do seu efeito útil.

42 No que respeita ao processo principal, cumpre salientar que é pacífico que R. Bukovansky, mesmo depois da transferência da sua residência da Alemanha para a Suíça, é tratado, no plano fiscal, pelo Estado-Membro da origem dos seus rendimentos salariais, nesse caso a República Federal da Alemanha, da mesma maneira que um contribuinte que aí trabalhe e resida.

43 R. Bukovansky alega que sofreu uma desigualdade de tratamento relativamente a um nacional suíço que, tal como ele, tivesse transferido a sua residência da Alemanha para a Suíça, mantendo o seu local de trabalho no primeiro Estado, tendo em conta que a competência para tributar os rendimentos salariais deste último pertence ao seu Estado de residência, ou seja, a Confederação Suíça, e não, como no seu caso, ao Estado da origem dos rendimentos salariais, ou seja, a República Federal da Alemanha.

44 A este respeito, importa salientar que uma convenção destinada a evitar a dupla tributação, como a Convenção Alemanha-Suíça, tem por objeto evitar que o mesmo rendimento seja tributado em ambas as partes nessa convenção, e não garantir que a tributação a que o contribuinte é sujeito numa parte contratante não seja superior àquela a que estaria sujeito noutra parte contratante (acórdão Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, n.º 46).

45 No presente caso, há que observar que a diferença de tratamento que R. Bukovansky alega ter sofrido decorre da repartição do poder tributário entre as partes na convenção em causa e resulta das disparidades existentes entre os regimes fiscais dessas partes. Ora, conforme indicado nos n.os 37 e 38

do presente acórdão, a escolha pelas referidas partes de diferentes fatores de conexão, com o objetivo de repartirem entre si a competência tributária, não é, enquanto tal, constitutiva de uma discriminação proibida.

46 Assim, uma vez que, em relação aos contribuintes residentes na Alemanha, R. Bukovansky não sofre uma desvantagem fiscal, não há que concluir que existe uma discriminação resultante de uma desigualdade de tratamento contrária ao artigo 9.º, n.º 2, do anexo I do referido acordo.

47 No que respeita ao princípio da não discriminação enunciado no artigo 2.º do mesmo acordo, há que salientar que este artigo proíbe de maneira geral toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade. Dado que o artigo 9.º do anexo I do acordo sobre a livre circulação de pessoas garante, no domínio da livre circulação de trabalhadores, a aplicação do referido princípio, também não se pode concluir que existe uma discriminação contrária ao referido artigo 2.º (v., por analogia, acórdão Werner, C-112/91, EU:C:1993:27, n.ºs 19, 20 e jurisprudência aí referida).

48 Atendendo a todas as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que os princípios da não discriminação e da igualdade de tratamento, enunciados no artigo 2.º do acordo sobre a livre circulação de pessoas e no artigo 9.º do anexo I deste último, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma convenção bilateral destinada a evitar a dupla tributação, como a Convenção Alemanha-Suíça, nos termos da qual a competência para tributar os rendimentos salariais de um contribuinte alemão que não possui a nacionalidade suíça, ainda que tenha transferido a sua residência da Alemanha para a Suíça, mas mantém o seu local de trabalho assalariado no primeiro Estado, pertence ao Estado da origem desses rendimentos, em concreto, a República Federal da Alemanha, ao passo que a competência para tributar os rendimentos salariais de um nacional suíço numa situação análoga pertence ao novo Estado de residência, neste caso, a Confederação Suíça.

Quanto às despesas

49 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

Os princípios da não discriminação e da igualdade de tratamento, enunciados no artigo 2.º 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, e no artigo 9.º do anexo I deste acordo, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma convenção bilateral destinada a evitar a dupla tributação, como a Convenção de 11 de agosto de 1971 entre a Confederação Suíça e a República Federal da Alemanha, conforme alterada pelo Protocolo de alteração de 12 de março de 2002, nos termos da qual a competência para tributar os rendimentos salariais de um contribuinte alemão que não possui a nacionalidade suíça, ainda que tenha transferido a sua residência da Alemanha para a Suíça, mas mantém o seu local de trabalho assalariado no primeiro Estado, pertence ao Estado da origem desses rendimentos, em concreto, a República Federal da Alemanha, ao passo que a competência para tributar os rendimentos salariais de um nacional suíço numa situação análoga pertence ao novo Estado de residência, neste caso, a Confederação Suíça.

Assinaturas