



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 15 de julio de 2021 *

«Procedimiento prejudicial — Libre circulación de los trabajadores — Libre circulación de capitales — Impuesto sobre la renta — Legislación para evitar la doble imposición — Rendimientos percibidos en un Estado miembro distinto del de residencia — Modalidades de cálculo de la exención en el Estado miembro de residencia — Pérdida de una parte del disfrute de determinadas ventajas fiscales»

En el asunto C-241/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunal de Primera Instancia de Luxemburgo, Bélgica), mediante resolución de 1 de abril de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de junio de 2020, en el procedimiento entre

BJ

y

État belge,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot, Presidente de Sala, la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente), Vicepresidenta del Tribunal de Justicia, y la Sra. C. Toader y los Sres. M. Safjan y N. Jääskinen, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de BJ, por la Sra. N. Lequeux, avocate;
- en nombre del Gobierno belga, por la Sra. C. Pochet y por los Sres. P. Cottin y S. Baeyens, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: francés.

- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M. K. Bulterman y M. A. M. de Ree, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y V. Uher, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogada General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 45 TFUE, 63 TFUE, apartado 1, y 65 TFUE, apartado 1, letra a).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre BJ y el Estado belga en relación con la pérdida de una parte de las ventajas fiscales a las que habría tenido derecho BJ si hubiera percibido la totalidad de sus rendimientos en Bélgica.

Marco jurídico

Convenio fiscal belgo-luxemburgués

- 3 El artículo 6 del Convenio entre el Reino de Bélgica y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición y regular otras cuestiones relativas a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Luxemburgo el 17 de septiembre de 1970, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Convenio fiscal belgo-luxemburgués»), con el epígrafe «Rendimientos de bienes inmuebles», establece, en su apartado 1, lo siguiente:

«Los rendimientos procedentes de bienes inmuebles se gravarán en el Estado contratante donde se encuentren tales bienes.»

- 4 El artículo 15 de dicho Convenio, titulado «Profesiones dependientes», dispone lo siguiente en su apartado 1:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18, 19 y 20, los salarios, retribuciones y otros rendimientos del trabajo por cuenta ajena que perciba un residente de un Estado contratante solo estarán sometidos a tributación en este Estado, a menos que el trabajo se realice en el otro Estado contratante. Si así fuera, los rendimientos obtenidos por este concepto tributarán en ese otro Estado.»

- 5 El artículo 23 del citado Convenio, titulado «Disposiciones para evitar la doble imposición», estipula en su apartado 2, punto 1:

«Por lo que respecta a los residentes en Bélgica, la doble imposición se evitará de la siguiente manera:

1º los rendimientos obtenidos en Luxemburgo —excluidos los rendimientos contemplados en los puntos 2º y 3º— y los elementos patrimoniales situados en Luxemburgo, que tributan en dicho Estado con arreglo a los artículos anteriores, estarán exentos de tributación en Bélgica. Esta exención se entenderá sin perjuicio del derecho de Bélgica a computar los rendimientos y elementos patrimoniales que resulten exentos conforme a lo anteriormente dispuesto a los efectos de la determinación del tipo imponible de sus impuestos».

- 6 El artículo 24 del mismo Convenio, titulado «No discriminación», preceptúa lo siguiente en su apartado 4, letra a):

«Una persona física residente en Bélgica que, con arreglo a los artículos 7 y 14 a 19, esté sujeta a imposición en Luxemburgo en más del 50 % de sus ingresos profesionales tributará, si así lo solicita, en Luxemburgo con respecto a los rendimientos sujetos a imposición en ese Estado, de acuerdo con los artículos 6, 7 y 13 a 19 del Convenio, al tipo impositivo medio que, teniendo en cuenta su situación y sus cargas familiares y el total de sus rendimientos de cualquier naturaleza, le sería aplicable si fuera residente en Luxemburgo.»

Derecho belga

- 7 El artículo 131 del code des impôts sur les revenus 1992 (Código de Impuestos sobre la Renta de 1992), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Código de Impuestos sobre la Renta de 1992»), regula las fracciones de rentas exentas del impuesto.

- 8 Las reducciones impositivas concedidas en concepto de ahorro a largo plazo y de gastos destinados a incrementar la eficiencia energética en una vivienda se regulan, respectivamente, en el artículo 145/1 y el artículo 145/24 de dicho Código.

- 9 El artículo 155, párrafo primero, del citado Código es del siguiente tenor:

«Los rendimientos exentos en virtud de convenios internacionales para evitar la doble imposición serán computados para determinar la cuota del impuesto, si bien esta se reducirá proporcionalmente a la parte de los rendimientos exentos en el total de los rendimientos.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 10 Durante los ejercicios fiscales de los años 2006 a 2011, BJ, residente fiscal belga, desarrollaba una actividad profesional por cuenta ajena en Luxemburgo.

- 11 Por otra parte, BJ es propietario de un piso situado en Luxemburgo, arrendado como vivienda a una persona física, y de dos bienes inmuebles situados en Bélgica.

- 12 En virtud de los artículos 6, apartado 1, y 15, apartado 1, del Convenio fiscal belgo-luxemburgués, los rendimientos inmobiliarios y profesionales de origen luxemburgués de BJ estaban sujetos a tributación en Luxemburgo y tributaron allí con arreglo al artículo 24, apartado 4, letra a), del referido Convenio.
- 13 De conformidad con el artículo 23, apartado 2, punto 1, del mencionado Convenio y con el artículo 155 del Código de Impuestos sobre la Renta de 1992, estos rendimientos, exentos de gravamen en Bélgica, en primer lugar, se computaron para calcular la cuota del impuesto en este Estado miembro. En segundo lugar, las reducciones impositivas en concepto de fracciones de rentas exentas, de ahorro a largo plazo y de gastos efectuados para incrementar la eficiencia energética en una vivienda, previstas, respectivamente, en los artículos 131, 145/1 y 145/24 del Código de Impuestos sobre la Renta de 1992, se aplicaron a la cuota del impuesto así calculada. En tercer lugar, con arreglo al artículo 155 del Código de Impuestos sobre la Renta de 1992, esa cuota se redujo proporcionalmente a la parte de los rendimientos luxemburgueses exentos en el total de los rendimientos de BJ.
- 14 Mediante reclamaciones presentadas ante la Administración tributaria belga, BJ impugnó el orden de imputación de estas dos categorías de reducciones impositivas alegando que practicar la reducción de la cuota del impuesto por rendimientos exentos en virtud de convenios internacionales para evitar la doble imposición no antes, sino después de aplicar las reducciones impositivas en concepto de fracciones de rentas exentas, de ahorro a largo plazo y de gastos efectuados para incrementar la eficiencia energética en una vivienda, no le permitía beneficiarse plenamente de estas ventajas fiscales y suponía una pérdida, a prorrata de sus rendimientos luxemburgueses exentos, del disfrute de una parte de ellas, ventajas a las que tenía derecho en virtud de la normativa belga.
- 15 A raíz de la desestimación de esas reclamaciones, BJ presentó una demanda ante el tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunal de Primera Instancia de Luxemburgo, Bélgica) para poder beneficiarse íntegramente de las ventajas fiscales en cuestión. Según dicho órgano jurisdiccional, se perdió la mayor parte de ellas, ya que las referidas reducciones apenas disminuyeron el impuesto sobre los rendimientos de origen belga de BJ.
- 16 A este respecto, el tribunal remitente se pregunta, antes de nada, si el artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa fiscal nacional como la controvertida en el litigio principal. Si así fuera, el tribunal remitente quiere saber si determinadas características del asunto principal pueden tener incidencia en esta interpretación. Por último, dicho órgano jurisdiccional se pregunta también si, habida cuenta de que BJ obtiene rendimientos procedentes del arrendamiento del piso que posee en Luxemburgo, los artículos 63 TFUE y 65 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a tal normativa.
- 17 En este contexto, el tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunal de Primera Instancia de Luxemburgo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
 - «1) ¿Se opone el artículo 45 TFUE a una normativa como la controvertida en el litigio principal, contenida o no en un convenio para evitar la doble imposición, en virtud de la cual un contribuyente pierde, en el cálculo de la cuota del impuesto sobre la renta que debe abonar en el Estado de residencia, una fracción de la parte exenta de sus ingresos y de sus demás ventajas fiscales personales (como una reducción de impuesto por ahorro a largo plazo, a saber, primas de seguros abonadas en virtud de un contrato de seguro de vida, y una

reducción de impuesto por gastos destinados a incrementar la eficiencia energética), por haber percibido también, durante el año considerado, retribuciones en otro Estado miembro que han sido gravadas en este último Estado?

- 2) Si la respuesta a la primera cuestión es afirmativa, ¿seguirá siéndolo si el contribuyente no percibe ingresos significativos —cuantitativa o proporcionalmente— en su Estado de residencia, pero este puede, no obstante, concederle dichas ventajas fiscales?
- 3) Si la respuesta a la segunda cuestión es afirmativa, ¿seguirá siéndolo si, con arreglo a un convenio para evitar la doble imposición entre el Estado de residencia y el otro Estado, el contribuyente se ha beneficiado en este otro Estado, respecto de los ingresos gravables en este, de ventajas fiscales personales previstas por la legislación fiscal de este otro Estado, pero dichas ventajas no incluyen determinadas ventajas fiscales a las que el contribuyente tiene derecho, en principio, en el país de residencia?
- 4) Si la respuesta a la tercera cuestión es afirmativa, ¿seguirá siéndolo si, a pesar de esta última diferencia, el contribuyente obtiene de este modo en este otro Estado una reducción del impuesto en una cantidad al menos equivalente a aquella que perdió en su Estado de residencia?
- 5) ¿Son las respuestas a las cuestiones idénticas, a la vista de los artículos 63 [TFUE, apartado 1, y 65 TFUE, apartado 1, letra a)], con respecto a una normativa como la controvertida en el procedimiento principal, contenida o no en un convenio para evitar la doble imposición, en virtud de la cual un contribuyente pierde, en el cálculo de la cuota del impuesto sobre la renta que debe abonar en el Estado de residencia, una fracción de la parte exenta de sus ingresos y de sus demás ventajas fiscales personales (como una reducción de impuesto por ahorro a largo plazo, a saber, primas de seguros abonadas en virtud de un contrato de seguro de vida, y una reducción de impuesto por gastos destinados a incrementar la eficiencia energética), por haber percibido también, durante el año considerado, rendimientos procedentes del arrendamiento de un bien inmueble de su propiedad en otro Estado miembro que han sido gravados en este último Estado?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

- 18 Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa fiscal de un Estado miembro cuya aplicación tiene como consecuencia que un contribuyente residente en ese Estado miembro pierda, al calcularse la cuota de su impuesto sobre la renta en dicho Estado miembro, una parte del disfrute de las ventajas fiscales reconocidas por este, debido a que el referido contribuyente percibe una remuneración por llevar a cabo una actividad profesional por cuenta ajena en otro Estado miembro, sujeta a tributación en este último Estado y exenta de tributación en el Estado miembro de residencia en virtud de un convenio bilateral para evitar la doble imposición.
- 19 Con carácter preliminar, procede comprobar si el artículo 45 TFUE es aplicable al litigio principal.

- 20 A este respecto, es preciso recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia, todo nacional de la Unión Europea que haya hecho uso del derecho a la libre circulación de trabajadores y que haya ejercido una actividad profesional en un Estado miembro distinto de su Estado de residencia está comprendido, independientemente de su lugar de residencia y de su nacionalidad, en el ámbito de aplicación del artículo 45 TFUE (sentencia de 22 de junio de 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, apartado 32 y jurisprudencia citada).
- 21 En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que el demandante en el litigio principal reside en Bélgica y que, durante los ejercicios fiscales a que se refiere el litigio principal, ejercía una actividad profesional por cuenta ajena en Luxemburgo.
- 22 Por consiguiente, la situación del demandante en el litigio principal está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 45 TFUE.
- 23 Hecha esta precisión preliminar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el conjunto de las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libre circulación de personas tiene por objeto facilitar a los ciudadanos de la Unión el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en el territorio de la Unión y se opone a las medidas que pudieran colocar a estos ciudadanos en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro (sentencias de 12 de diciembre de 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, apartado 77 y jurisprudencia citada, y de 22 de junio de 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, apartado 37 y jurisprudencia citada).
- 24 En consecuencia, el artículo 45 TFUE se opone a cualquier medida nacional que pueda obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio, por parte de los nacionales de la Unión, de la libertad fundamental garantizada por este artículo (sentencia de 10 de octubre de 2019, Krah, C-703/17, EU:C:2019:850, apartado 41 y jurisprudencia citada).
- 25 Por otra parte, incumbe, en principio, al Estado miembro de residencia conceder al contribuyente la totalidad de las ventajas fiscales relacionadas con su situación personal y familiar, ya que, salvo excepción, dicho Estado es el que mejor puede apreciar la capacidad contributiva personal del contribuyente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, en la medida en que este tiene en él el centro de sus intereses personales y patrimoniales (sentencia de 14 de marzo de 2019, Jacob y Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, apartado 26 y jurisprudencia citada).
- 26 De ello se deduce que, en el caso de autos, corresponde al Reino de Bélgica, como Estado miembro de residencia del demandante en el litigio principal, conceder a este la totalidad de las ventajas fiscales relacionadas con su situación personal y familiar.
- 27 A este respecto, procede recordar que el Tribunal de Justicia ha admitido que las ventajas fiscales de que se trata en el litigio principal, a saber, reducciones impositivas en concepto de fracciones de rentas exentas, de ahorro a largo plazo y de gastos destinados a incrementar la eficiencia energética en una vivienda, están vinculadas a la situación personal y familiar del contribuyente (sentencia de 14 de marzo de 2019, Jacob y Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, apartados 33, 40 y 41).
- 28 La normativa fiscal controvertida en el litigio principal establece que los rendimientos exentos en virtud de convenios internacionales para evitar la doble imposición se han de integrar, en primer lugar, en la base imponible que sirve para determinar el tipo aplicable a los rendimientos de origen

belga no exentos, ya que el impuesto básico se calcula en función de esta base imponible. Las reducciones impositivas en concepto de fracciones de rentas exentas, de ahorro a largo plazo y de gastos efectuados para incrementar la eficiencia energética en una vivienda se imputan a continuación al impuesto básico. Solo cuando se han efectuado tales reducciones se debe reducir el impuesto básico proporcionalmente a la parte de los rendimientos exentos en virtud de convenios internacionales para evitar la doble imposición en el total de los rendimientos, de conformidad con el artículo 155 del Código de Impuestos sobre la Renta de 1992.

- 29 Pues bien, como ha declarado el Tribunal de Justicia, en la medida en que las reducciones impositivas se imputan a una base que incluye simultáneamente los rendimientos de origen belga no exentos y los rendimientos exentos en virtud de convenios internacionales para evitar la doble imposición y que solo posteriormente se deduce del impuesto la parte que estos últimos rendimientos representan en el total de rendimientos que constituyen la base imponible, esta normativa puede hacer perder a un contribuyente como el demandante en el litigio principal una parte de las ventajas fiscales que le habrían sido plenamente reconocidas si todos sus rendimientos hubieran sido de origen belga y si las reducciones impositivas hubieran sido imputadas únicamente a estos rendimientos (sentencia de 14 de marzo de 2019, Jacob y Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, apartado 31).
- 30 Por consiguiente, el demandante en el litigio principal ha sufrido una desventaja en la medida en que no ha disfrutado plenamente de las ventajas fiscales a las que habría tenido derecho si hubiera percibido la totalidad de sus rendimientos en Bélgica (véase, por analogía, la sentencia de 14 de marzo de 2019, Jacob y Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, apartado 42).
- 31 La normativa controvertida en el litigio principal establece así una diferencia de trato fiscal entre los ciudadanos de la Unión que residen en el territorio del Reino de Bélgica en función del origen de sus rendimientos, diferencia que puede producir un efecto disuasorio en el ejercicio, por parte de estos, de las libertades garantizadas por el Tratado y, en particular, de la libre circulación de trabajadores garantizada por el artículo 45 TFUE (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de marzo de 2019, Jacob y Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, apartado 43 y jurisprudencia citada).
- 32 De ello se deduce que tal normativa constituye una restricción a la libre circulación de los trabajadores prohibida, en principio, por el referido precepto.
- 33 Solo puede admitirse una restricción de esta índole si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado y está justificada por razones imperiosas de interés general. En tal caso, también es necesario que su aplicación sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo (sentencia de 14 de marzo de 2019, Jacob y Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, apartado 44 y jurisprudencia citada).
- 34 Pues bien, en el caso de autos, no solo el Gobierno belga no aporta —como tampoco hace, por lo demás, el tribunal remitente— justificación alguna, sino que considera que la primera cuestión prejudicial es sustancialmente idéntica a la que se había planteado en los asuntos que dieron lugar a las sentencias de 12 de diciembre de 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), y de 14 de marzo de 2019, Jacob y Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205), por lo que, a su juicio, ha de responderse en sentido afirmativo.

35 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa fiscal de un Estado miembro cuya aplicación tiene como consecuencia que un contribuyente residente en ese Estado miembro pierda, al calcularse la cuota de su impuesto sobre la renta en dicho Estado miembro, una parte del disfrute de las ventajas fiscales reconocidas por este, debido a que el referido contribuyente percibe una remuneración por llevar a cabo una actividad profesional por cuenta ajena en otro Estado miembro, sujeta a tributación en este último Estado y exenta de tributación en el Estado miembro de residencia en virtud de un convenio bilateral para evitar la doble imposición.

Segunda cuestión prejudicial

36 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si tiene incidencia en la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial el hecho de que, aunque el contribuyente interesado no perciba rendimientos significativos en el Estado miembro de residencia, dicho Estado pueda, no obstante, concederle las ventajas fiscales de que se trata.

37 Según reiterada jurisprudencia, la obligación de tener en cuenta la situación personal y familiar solo recae en el Estado miembro de empleo cuando el contribuyente obtiene de una actividad ejercida en este la cuasitotalidad o la totalidad de sus recursos imponibles y no percibe ingresos significativos en su Estado de residencia, de modo que este no puede concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar (sentencia de 22 de junio de 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, apartado 56 y jurisprudencia citada).

38 El Tribunal de Justicia ha precisado que así sucede si se comprueba que el contribuyente interesado no ha percibido en el territorio del Estado miembro de residencia ningún ingreso o solo unos ingresos tan modestos que ese Estado no puede concederle las ventajas resultantes de la toma en consideración de todos sus ingresos y de su situación personal y familiar (sentencia de 9 de febrero de 2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102, apartado 39).

39 En efecto, el criterio determinante sigue siendo el de que el Estado miembro se vea en la imposibilidad de tomar en consideración, a efectos fiscales, la situación personal y familiar de un contribuyente por falta de ingresos imponibles suficientes, mientras que esa toma en consideración es posible en otro lugar donde el contribuyente obtiene ingresos suficientes (sentencia de 9 de febrero de 2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102, apartado 42).

40 Pues bien, es manifiesto que no sucede así en el litigio principal, puesto que de la resolución de remisión se desprende que, con independencia del importe de los rendimientos percibidos por el demandante en el litigio principal en el Estado miembro de residencia y de la parte que estos representan en sus rendimientos totales, aquellos rendimientos son suficientes para que ese Estado miembro pueda gravarlos y concederle las ventajas resultantes de tener en cuenta su situación personal y familiar, como es el caso de las reducciones impositivas a que se refiere el litigio principal.

41 Así, aunque el demandante en el litigio principal perciba la mayor parte de sus rendimientos en Luxemburgo, de la resolución de remisión se desprende que percibe rendimientos suficientes en Bélgica como para que su situación personal y familiar pueda ser tenida en cuenta en este Estado miembro a efectos de concederle ventajas fiscales.

- 42 En estas circunstancias, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que carece de incidencia en la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial el hecho de que el contribuyente interesado no perciba rendimientos significativos en el Estado miembro de residencia, cuando dicho Estado pueda concederle las ventajas fiscales en cuestión.

Tercera cuestión prejudicial

- 43 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si influye en la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial la circunstancia de que, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición entre el Estado miembro de residencia y el Estado miembro de empleo, el contribuyente interesado haya disfrutado, al tributar por los rendimientos que ha percibido en el Estado miembro de empleo, de las ventajas fiscales previstas por la legislación tributaria de este, pero que dichas ventajas fiscales no incluyan algunas de aquellas a las que en principio tiene derecho en el Estado miembro de residencia.
- 44 A este respecto, procede recordar que, a falta de medidas de unificación o de armonización en el ámbito de la Unión, los Estados miembros tienen la posibilidad de modificar la correlación entre la consideración por el Estado miembro de residencia, por una parte, de la totalidad de los ingresos de sus residentes y, por otra parte, de su situación personal y familiar global mediante convenios, bilaterales o multilaterales, para evitar la doble imposición. Por consiguiente, el Estado miembro de residencia puede verse liberado, mediante un convenio, de su obligación de tener en cuenta en su integridad la situación personal y familiar de los contribuyentes que residen en su territorio y ejercen parcialmente su actividad económica en otro Estado miembro (sentencia de 12 de diciembre de 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, apartado 99).
- 45 Por otro lado, el Estado miembro de residencia también puede verse dispensado del cumplimiento de esta obligación si comprueba que, aun a falta de convenio, uno o varios Estados miembros de empleo conceden ventajas, sobre los ingresos que gravan, al tener en cuenta la situación personal y familiar de los contribuyentes que no residen en el territorio de estos Estados miembros, pero obtienen en ellos ingresos imposables (sentencia de 12 de diciembre de 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, apartado 100).
- 46 No obstante, los mecanismos utilizados para eliminar la doble imposición o los sistemas tributarios nacionales que la eliminan o la atenúan deben garantizar a los contribuyentes de los Estados miembros considerados que, al final, se habrá tenido en cuenta debidamente su situación personal y familiar en su integridad, con independencia del modo en que los Estados miembros interesados se hayan repartido entre ellos tal obligación, ya que en caso contrario se crearía una desigualdad de trato incompatible con las disposiciones del Tratado sobre la libre circulación de los trabajadores, que no se debería en modo alguno a las disparidades existentes entre las legislaciones tributarias nacionales (sentencias de 12 de diciembre de 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, apartado 101, y de 12 de diciembre de 2013, Imfeld y Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, apartado 70).
- 47 Pues bien, en el caso de autos, procede señalar, por una parte, que de las disposiciones del Convenio fiscal belgo-luxemburgués no se desprende que, en virtud de este, el Reino de Bélgica quede liberado de su obligación de tener en cuenta en su integridad la situación personal y familiar de los contribuyentes que residen en su territorio y ejercen parcialmente su actividad económica en Luxemburgo.

- 48 En efecto, el artículo 24, apartado 4, letra a), de dicho Convenio prevé la consideración de la situación personal y familiar del contribuyente interesado únicamente a efectos de determinar el tipo impositivo medio de sus rendimientos imponibles en Luxemburgo, sin dispensar al Reino de Bélgica de la referida obligación.
- 49 Por otra parte, la normativa fiscal controvertida en el litigio principal no establece ninguna correlación entre las ventajas fiscales que concede a los contribuyentes residentes del Estado miembro interesado y las ventajas de las que estos pueden beneficiarse en su imposición en otro Estado miembro (sentencia de 12 de diciembre de 2013, Imfeld y Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, apartado 73), ya que la pérdida parcial de las primeras ventajas no deriva del disfrute de ventajas fiscales equivalentes en Luxemburgo, sino que tiene carácter automático en caso de percepción de rendimientos exentos en virtud de convenios internacionales para evitar la doble imposición.
- 50 Además, resulta que, en el Estado miembro de empleo del demandante en el litigio principal, la consideración de la situación personal y familiar de este solo es parcial, ya que, como se deduce del propio tenor de la tercera cuestión prejudicial, las ventajas fiscales de las que este disfrutó al tributar en ese Estado miembro por los rendimientos allí percibidos no incluyen algunas de aquellas a las que, en principio, tiene derecho en el Estado miembro de residencia, esto es, el Reino de Bélgica, y de cuyo disfrute pierde una parte en aplicación de la referida normativa.
- 51 En estas circunstancias, ni los mecanismos utilizados en el Convenio fiscal belgo-luxemburgués para eliminar la doble imposición ni el sistema fiscal nacional controvertido en el litigio principal permiten garantizar a los residentes fiscales belgas que, al final, se habrá tenido en cuenta debidamente su situación personal y familiar en su integridad en el Estado miembro de empleo.
- 52 Por consiguiente, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que carece de incidencia en la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial la circunstancia de que, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición entre el Estado miembro de residencia y el Estado miembro de empleo, el contribuyente interesado haya disfrutado, al tributar por los rendimientos que ha percibido en el Estado miembro de empleo, de las ventajas fiscales previstas por la legislación tributaria de este, cuando ni el citado convenio ni la normativa fiscal del Estado miembro de residencia prevean la consideración de tales ventajas y entre ellas no se incluyan algunas de las ventajas a las que ese contribuyente tiene en principio derecho en el Estado miembro de residencia.

Cuarta cuestión prejudicial

- 53 Mediante su cuarta cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si tiene incidencia en la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial la circunstancia de que, en el Estado miembro de empleo, el contribuyente interesado haya obtenido una reducción impositiva de una cuantía equivalente, como mínimo, a la de las ventajas fiscales que ha perdido en el Estado miembro de residencia.
- 54 A este respecto, procede recordar que un Estado miembro no puede alegar la existencia de una ventaja concedida de manera unilateral por otro Estado miembro, en este caso el Estado miembro en el que el contribuyente interesado trabaja y percibe la mayor parte de sus rendimientos imponibles, para eludir las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de diciembre de 2013, Imfeld y Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, apartado 61 y jurisprudencia citada).

- 55 Pues bien, la aplicación de la normativa fiscal controvertida en el litigio principal tiene como consecuencia que un sujeto pasivo como B, que reside en Bélgica y allí percibe rendimientos imposables, pierde automáticamente una parte del disfrute de las ventajas fiscales a las que tiene en principio derecho en virtud de aquella cuando percibe rendimientos en otro Estado miembro, exentos en Bélgica en virtud de un convenio para evitar la doble imposición. Con independencia del trato fiscal dispensado a ese sujeto pasivo en ese otro Estado miembro, lo que menoscaba la libre circulación de los trabajadores es el carácter automático de la referida pérdida (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de diciembre de 2013, Imfeld y Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, apartado 62).
- 56 Así pues, la circunstancia de que la situación personal y familiar del demandante en el litigio principal haya sido tomada parcialmente en cuenta en Luxemburgo con ocasión de la tributación de los rendimientos que ha percibido en ese Estado miembro y que, de resultados de lo anterior, haya podido beneficiarse de una ventaja fiscal no puede ser invocada por el Estado miembro de residencia, cualquiera que sea la cuantía de tal ventaja, para eludir las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 45 TFUE.
- 57 Además, procede recordar que, conforme a la jurisprudencia evocada en los apartados 25, 37 y 46 de la presente sentencia, incumbe al Estado miembro de residencia y, en su caso, al Estado miembro de empleo garantizar a sus contribuyentes que su situación personal y familiar se tendrá debidamente en cuenta en su integridad.
- 58 Pues bien, de la circunstancia de que, en Luxemburgo, el demandante en el litigio principal haya obtenido una reducción impositiva de una cuantía equivalente, como mínimo, a la de las ventajas fiscales que perdió en Bélgica no cabe inferir que se haya tenido en cuenta íntegramente su situación personal y familiar, máxime cuando resulta que la consideración de esta situación solo es parcial, ya que esta reducción impositiva no incluye algunas de las ventajas fiscales a las que, en principio, tiene derecho en Bélgica.
- 59 A mayor abundamiento, como se ha señalado en el apartado 48 de la presente sentencia, el artículo 24, apartado 4, letra a), del Convenio fiscal belgo-luxemburgués prevé la consideración de la situación personal y familiar del contribuyente interesado únicamente a efectos de determinar el tipo impositivo medio de sus rendimientos imposables en Luxemburgo.
- 60 Por consiguiente, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que carece de incidencia en la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial la circunstancia de que, en el Estado miembro de empleo, el contribuyente interesado haya obtenido una reducción impositiva de una cuantía equivalente, como mínimo, a la de las ventajas fiscales que ha perdido en el Estado miembro de residencia.

Quinta cuestión prejudicial

- 61 Mediante su quinta cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si los artículos 63 TFUE, apartado 1, y 65 TFUE, apartado 1, letra a), deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa fiscal de un Estado miembro cuya aplicación tiene como consecuencia que un contribuyente residente en ese Estado miembro pierda una parte del disfrute de las ventajas fiscales concedidas por este, debido a que ese contribuyente percibe rendimientos procedentes de un piso del que es propietario en otro Estado miembro, sujetos a tributación en él y exentos de tributación en el primer Estado miembro en virtud de un convenio bilateral para evitar la doble imposición.

- 62 Con arreglo al artículo 63 TFUE, apartado 1, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.
- 63 A este respecto, es preciso recordar que las medidas prohibidas por el artículo 63 TFUE, apartado 1, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen aquellas que pueden disuadir a los residentes de un Estado miembro de realizar inversiones inmobiliarias en otros Estados miembros (sentencia de 12 de abril de 2018, Comisión/Bélgica, C-110/17, EU:C:2018:250, apartado 40 y jurisprudencia citada).
- 64 De la resolución de remisión se desprende que, durante los ejercicios impositivos a que se refiere el litigio principal, BJ percibió rendimientos procedentes del arrendamiento, como vivienda, de un piso sito en Luxemburgo.
- 65 Por consiguiente, el artículo 63 TFUE es aplicable al litigio principal.
- 66 En este contexto, procede constatar que la normativa fiscal controvertida en el litigio principal, según se ha expuesto en el apartado 28 de la presente sentencia en particular, se aplica a todos los rendimientos exentos en virtud de un convenio internacional para evitar la doble imposición.
- 67 Por lo que respecta a los rendimientos procedentes de bienes inmuebles situados en Luxemburgo, estos, en virtud del Convenio fiscal belgo-luxemburgués, tributan en dicho Estado miembro y están exentos en Bélgica.
- 68 Sin embargo, del mismo modo que ocurre con los rendimientos que percibe el demandante en el litigio principal por llevar a cabo una actividad profesional en Luxemburgo, en la medida en que las reducciones impositivas se imputan a una base que incluye tanto los rendimientos de origen belga no exentos como los rendimientos exentos en virtud de convenios internacionales para evitar la doble imposición y que solo posteriormente se deduce del impuesto la parte que estos últimos rendimientos representan en el total de rendimientos que constituyen la base imponible, la aplicación de la normativa fiscal controvertida en el litigio principal también ocasiona al demandante en el litigio principal una desventaja, dado que su efecto es privarle de una parte del disfrute de los beneficios fiscales a los que habría tenido derecho si todos sus rendimientos inmobiliarios hubieran provenido de inmuebles situados en Bélgica.
- 69 Así pues, esta normativa establece una diferencia de trato entre los contribuyentes residentes belgas en función de que perciban rendimientos procedentes de un bien inmueble situado en Bélgica o en otro Estado miembro, diferencia que puede disuadirles de realizar inversiones inmobiliarias en Estados miembros distintos del Reino de Bélgica.
- 70 Por consiguiente, la referida normativa constituye una restricción a los movimientos de capitales, prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE, apartado 1.
- 71 De conformidad con el artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), lo dispuesto en el artículo 63 TFUE se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital.
- 72 Esta disposición, en cuanto constituye una excepción a la libre circulación de capitales, debe ser objeto de una interpretación estricta. Por lo tanto, no puede interpretarse en el sentido de que toda normativa fiscal que distinga entre los contribuyentes en función del lugar en que residen o

del Estado en el que invierten sus capitales es automáticamente compatible con el Tratado (sentencia de 11 de septiembre de 2014, Verest y Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, apartado 26 y jurisprudencia citada).

- 73 En efecto, la excepción establecida en la referida disposición está limitada, a su vez, por el artículo 65 TFUE, apartado 3, que prescribe que las disposiciones nacionales a que se refiere el apartado 1 de dicho artículo «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63» (sentencia de 11 de septiembre de 2014, Verest y Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, apartado 27 y jurisprudencia citada).
- 74 Conforme a reiterada jurisprudencia, es necesario distinguir las diferencias de trato permitidas en virtud del artículo 65 TFUE, apartado 1, letra a), de las discriminaciones prohibidas por el apartado 3 de ese mismo artículo. Para que una normativa fiscal nacional pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de abril de 2018, Comisión/Bélgica, C-110/17, EU:C:2018:250, apartado 55 y jurisprudencia citada).
- 75 En el caso de autos, procede señalar, por una parte, que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 6, en relación con el artículo 23, apartado 2, punto 1, del Convenio fiscal belgo-luxemburgués y en el artículo 155 del Código de Impuestos sobre la Renta de 1992, el Reino de Bélgica ha previsto, en relación con los residentes fiscales belgas, un método de exención con «reserva de progresividad», con arreglo al cual, si los rendimientos procedentes de bienes inmuebles situados en Luxemburgo están sujetos a tributación en dicho Estado miembro y exentos de tributación en Bélgica, tales rendimientos se tienen en cuenta a efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable a los rendimientos imposables en Bélgica.
- 76 El referido método permite garantizar que los rendimientos de un sujeto pasivo que están exentos en el Estado miembro de residencia puedan sin embargo ser computados por este para aplicar la regla de progresividad al calcular la cuota del impuesto sobre el resto de la renta del sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de septiembre de 2014, Verest y Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, apartado 30 y jurisprudencia citada).
- 77 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el objetivo de una normativa de este tipo es evitar que, en el Estado miembro de residencia, los rendimientos imposables de un sujeto pasivo, propietario de un bien inmueble situado en otro Estado miembro, se graven a un tipo impositivo inferior al aplicable a los rendimientos de los sujetos pasivos propietarios de bienes comparables en el Estado miembro de residencia (sentencia de 11 de septiembre de 2014, Verest y Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, apartado 31).
- 78 Así pues, a la luz de este objetivo, la situación de los sujetos pasivos que han adquirido un bien inmueble en el Estado miembro de residencia es comparable a la de los sujetos pasivos que han adquirido tal bien en otro Estado miembro (sentencia de 11 de septiembre de 2014, Verest y Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, apartado 32).
- 79 Por otra parte, ni el Gobierno belga, ni tampoco el tribunal remitente, han invocado una razón imperiosa de interés general que pueda justificar la diferencia de trato establecida por la normativa controvertida en el litigio principal entre estas dos categorías de contribuyentes.

- 80 En tales circunstancias, una normativa fiscal nacional como la controvertida en el litigio principal no puede considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, en particular, los artículos 63 TFUE, apartado 1, y 65 TFUE, apartado 1, letra a).
- 81 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la quinta cuestión prejudicial que los artículos 63 TFUE, apartado 1, y 65 TFUE, apartado 1, letra a), deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa fiscal de un Estado miembro cuya aplicación tiene como consecuencia que un contribuyente residente en ese Estado miembro pierda una parte del disfrute de las ventajas fiscales concedidas por este, debido a que ese contribuyente percibe rendimientos procedentes de un piso del que es propietario en otro Estado miembro, sujetos a tributación en este y exentos de tributación en el primer Estado miembro en virtud de un convenio bilateral para evitar la doble imposición.

Costas

- 82 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

- 1) **El artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa fiscal de un Estado miembro cuya aplicación tiene como consecuencia que un contribuyente residente en ese Estado miembro pierda, al calcularse la cuota de su impuesto sobre la renta en dicho Estado miembro, una parte del disfrute de las ventajas fiscales reconocidas por este, debido a que el referido contribuyente percibe una remuneración por llevar a cabo una actividad profesional por cuenta ajena en otro Estado miembro, sujeta a tributación en este último Estado y exenta de tributación en el Estado miembro de residencia en virtud de un convenio bilateral para evitar la doble imposición.**
- 2) **Carece de incidencia en la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial el hecho de que el contribuyente interesado no perciba rendimientos significativos en el Estado miembro de residencia, cuando dicho Estado pueda concederle las ventajas fiscales en cuestión.**
- 3) **Carece de incidencia en la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial la circunstancia de que, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición entre el Estado miembro de residencia y el Estado miembro de empleo, el contribuyente interesado haya disfrutado, al tributar por los rendimientos que ha percibido en el Estado miembro de empleo, de las ventajas fiscales previstas por la legislación tributaria de este, cuando ni el citado convenio ni la normativa fiscal del Estado miembro de residencia prevean la consideración de tales ventajas y entre ellas no se incluyan algunas de las ventajas a las que ese contribuyente tiene en principio derecho en el Estado miembro de residencia.**

- 4) **Carece de incidencia en la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial la circunstancia de que, en el Estado miembro de empleo, el contribuyente interesado haya obtenido una reducción impositiva de una cuantía equivalente, como mínimo, a la de las ventajas fiscales que ha perdido en el Estado miembro de residencia.**
- 5) **Los artículos 63 TFUE, apartado 1, y 65 TFUE, apartado 1, letra a), deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa fiscal de un Estado miembro cuya aplicación tiene como consecuencia que un contribuyente residente en ese Estado miembro pierda una parte del disfrute de las ventajas fiscales concedidas por este, debido a que ese contribuyente percibe rendimientos procedentes de un piso del que es propietario en otro Estado miembro, sujetos a tributación en este y exentos de tributación en el primer Estado miembro en virtud de un convenio bilateral para evitar la doble imposición.**

Firmas