

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA*Sentencia de 12 de marzo de 2026**Sala Sexta**Asunto C-119/24***SUMARIO:**

Políticas y principios del Derecho de la UE. Principio de no discriminación. Libre circulación de trabajadores. Recargo adicional sobre el impuesto sobre la renta. Carga fiscal de los no residentes fiscales más elevada que la soportada por los residentes fiscales de un Estado miembro. El TJUE analiza la compatibilidad del art. 245 del Código de Impuestos sobre la Renta belga (CIR 92) con el art. 45 TFUE respecto al recargo adicional aplicado a no residentes fiscales en Bélgica. Este recargo, del 6 al 7 % sobre ingresos de origen belga, se calcula por analogía con el recargo municipal que pagan los residentes. El Tribunal señala que la normativa belga busca que no residentes contribuyan proporcionalmente a la financiación de los servicios públicos, evitando discriminación. Sin embargo, en ciertos municipios los no residentes soportan una carga superior a la de los residentes, lo que constituye una restricción a la libre circulación de trabajadores prohibida por el art. 45 TFUE. La diferencia de trato se basa únicamente en el lugar de residencia, no en criterios personales o familiares, y afecta la igualdad de trato fiscal sobre ingresos de origen belga. El TJUE concluye que la normativa nacional constituye una restricción a la libre circulación de trabajadores y que la pretendida justificación basada en la protección de los residentes frente a discriminación inversa no puede prevalecer sobre la libertad de circulación de los trabajadores, ya que esto vaciaría de contenido la libertad reconocida por el Tratado.

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto C-119/24 [Chefquet], (i)

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la cour d'appel de Liège (Tribunal de Apelación de Lieja, Bélgica), mediante resolución de 5 de febrero de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de febrero de 2024, en el procedimiento entre

DK,

JO

y

État belge

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por la Sra. I. Ziemele, Presidenta de Sala, y los Sres. A. Kumin (Ponente) y S. Gervasoni, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Emiliou;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de DK y JO, por la Sra. C. Lourtie, avocate;
- en nombre del Gobierno belga, por los Sres. S. Baeyens y P. Cottin y la Sra. C. Pochet, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea por los Sres. A. Ferrand y W. Roels, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 4 de septiembre de 2025;

dicta la siguiente

Síguenos en...



Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 45 TFUE.

2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre, por un lado, DK y JO, dos personas físicas residentes fiscales en Francia cuyos ingresos profesionales e inmobiliarios proceden en parte de Bélgica, y, por otro lado, el Estado belga, en relación con su sujeción, en Bélgica, durante varios años, al impuesto sobre la renta incrementado con un recargo adicional que han de abonar, en dicho Estado miembro, los no residentes fiscales (en lo sucesivo, «recargo adicional de los no residentes controvertido»), establecido por analogía con el recargo adicional municipal al que están sujetos los residentes fiscales del referido Estado miembro (en lo sucesivo, «recargo adicional municipal»).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 45 TFUE dispone:

«1. Quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión [Europea].

2. La libre circulación supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.

3. Sin perjuicio de las limitaciones justificadas por razones de orden público, seguridad y salud públicas, la libre circulación de los trabajadores implicará el derecho:

a) de responder a ofertas efectivas de trabajo;

b) de desplazarse libremente para este fin en el territorio de los Estados miembros;

c) de residir en uno de los Estados miembros con objeto de ejercer en él un empleo, de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas aplicables al empleo de los trabajadores nacionales;

d) de permanecer en el territorio de un Estado miembro después de haber ejercido en él un empleo, en las condiciones previstas en los reglamentos establecidos por la Comisión [Europea].

4. Las disposiciones del presente artículo no serán aplicables a los empleos en la administración pública.»

Derecho belga

4 El artículo 245 del code des impôts sur les revenus (Código del Impuesto sobre la Renta), de 10 de abril de 1992 (Moniteur belge de 30 de julio de 1992, p. 17120; en lo sucesivo, «CIR 92»), en su versión aplicable a los ejercicios fiscales 1992 a 2003, disponía:

«El impuesto establecido de conformidad con los artículos 243 y 244 [relativos al impuesto sobre la renta de los no residentes] se incrementará en un 6 % adicional en beneficio del Estado, que se calculará con arreglo a las modalidades fijadas en el artículo 466. [...]»

5 Mediante el artículo 398 de la Ley-Programa de 24 de diciembre de 2002 (Moniteur belge de 31 de diciembre de 2002, p. 58686), se añadió un nuevo párrafo al artículo 245 del CIR 92, aplicable a partir del ejercicio fiscal 2005, que dispone que «mediante real decreto aprobado en Consejo de Ministros, se podrá incrementar ese porcentaje adicional hasta un máximo del 7 %». A partir de ese último ejercicio fiscal, el porcentaje adicional al que se refiere el artículo 245, párrafo primero, del CIR 92 se fijó en el 7 %.

6 A tenor del artículo 465 del CIR 92:

«[...] las aglomeraciones urbanas y los municipios podrán establecer un recargo adicional sobre el impuesto de las personas físicas.»

7 El artículo 466 del CIR 92 dispone:

«El recargo adicional municipal sobre el impuesto de las personas físicas y el recargo adicional de las aglomeraciones urbanas sobre el impuesto de las personas físicas se calcularán sobre el impuesto de las personas físicas determinado:

Síguenos en...



antes de la imputación de los pagos a cuenta [...], de las retenciones en la fuente, de la deducción fija por impuestos soportados en el extranjero y de los créditos fiscales [...];

antes de la aplicación de los suplementos [...], de la bonificación [...] y de los incrementos del impuesto [...].»

8 El artículo 467 del CIR 92 establece:

«El recargo adicional sobre el impuesto de las personas físicas será establecido bien por el municipio, bien por la aglomeración urbana, a cargo de los habitantes del Reino que sean sujetos pasivos, respectivamente en un municipio o en los municipios que formen parte de una aglomeración urbana.»

9 El artículo 468 del CIR 92 dispone:

«El recargo adicional se fijará para todos los contribuyentes de una misma aglomeración urbana o de un mismo municipio a un tanto por ciento uniforme del impuesto devengado por el Estado. Si este porcentaje incluye una fracción, esta deberá limitarse a un decimal; este porcentaje no podrá ser superior al 1 [%] cuando el recargo sea establecido por una aglomeración urbana. El recargo adicional no podrá ser objeto de ninguna reducción, exención o excepción.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

10 DK y JO, demandantes en el litigio principal, son personas físicas que residían fiscalmente en Francia durante los ejercicios fiscales 1992 a 1998, 2001 a 2003 y 2007 a 2009 (en lo sucesivo, «ejercicios fiscales controvertidos»). En esos años, DK ejerció, con carácter principal, una actividad profesional por cuenta ajena como director de investigación en el Centro Nacional de Investigación Científica de París (Francia) y, con carácter complementario, una actividad profesional por cuenta ajena a tiempo parcial, como profesor, en varias universidades de Bélgica, actividad esta última que generó menos del 25 % del total de sus ingresos profesionales de origen belga y extranjero. Su esposa, JO, ejerció una actividad profesional por cuenta ajena en Francia durante los años 1992 a 1998, pero desde 2000 ya no ejerce ninguna actividad profesional. Por otra parte, de la información de que dispone el Tribunal de Justicia se desprende que, durante los ejercicios fiscales controvertidos, los demandantes en el litigio principal eran propietarios de inmuebles situados en Bélgica.

11 En esos ejercicios fiscales, las autoridades belgas gravaron sus ingresos profesionales e inmobiliarios de origen belga en su condición de no residentes fiscales. De conformidad con el artículo 245 del CIR 92, el impuesto sobre la renta al que estaban sujetos por este concepto se incrementó con el recargo adicional de los no residentes controvertido en un porcentaje del 6 %, por lo que respecta a los ejercicios fiscales 1992 a 1998 y 2001 a 2003, y en un porcentaje del 7 %, por lo que respecta a los ejercicios fiscales 2007 a 2009.

12 Los demandantes en el litigio principal impugnaron las liquidaciones del impuesto sobre la renta correspondientes a los ejercicios fiscales controvertidos y presentaron varias reclamaciones a este respecto, debiendo precisarse que por lo que atañe a algunos de esos ejercicios fiscales solo DK presentó una reclamación. Estas reclamaciones fueron desestimadas por varias resoluciones administrativas por ser, en parte, inadmisibles y, en parte, infundadas, estimándose parcialmente únicamente las reclamaciones relativas a los ejercicios fiscales 1993 y 2008.

13 Los demandantes en el litigio principal interpusieron entonces recursos contra dichas resoluciones ante el tribunal de première instance de Namur (Tribunal de Primera Instancia de Namur, Bélgica). Mediante sentencia de 20 de enero de 2016, dicho órgano jurisdiccional acumuló los recursos y los declaró, en parte, inadmisibles y, en parte, infundados.

14 Además, mediante dicha sentencia, el referido órgano jurisdiccional planteó una cuestión prejudicial a la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional, Bélgica). Mediante sentencia de 6 de junio de 2019, esta declaró, en particular, que el artículo 245 del CIR 92, en su versión aplicable a los ejercicios fiscales 1992 a 2009, no establecía una discriminación injustificada en detrimento de las personas que no residían fiscalmente en Bélgica contraria a los artículos 10 y 11 de la Constitución belga.

15 El 3 de febrero de 2020, los demandantes en el litigio principal interpusieron recurso de apelación contra la sentencia de 20 de enero de 2016 ante la cour d'appel de Liège (Tribunal de Apelación de Lieja, Bélgica), que es el órgano jurisdiccional remitente.

16 De la resolución de remisión se desprende que, ante dicho órgano jurisdiccional, los demandantes en el litigio principal manifiestan, en particular, sus dudas en cuanto a la compatibilidad del artículo 245 del CIR 92 con el artículo 45 TFUE, en la medida en que dicho artículo 245 somete únicamente a las personas que no residen fiscalmente en Bélgica a un recargo adicional comprendido entre el 6 y el 7 % del impuesto

sobre la renta, que debe abonarse en beneficio del Estado y que se establece por analogía con el recargo adicional municipal, previsto en el artículo 466 del CIR 92 y exigible a los residentes fiscales de dicho Estado miembro.

17 El Estado belga solicita, en esencia, al órgano jurisdiccional remitente que confirme la sentencia de 20 de enero de 2016.

18 Por lo que respecta a la compatibilidad del artículo 245 del CIR 92 con el artículo 45 TFUE, el órgano jurisdiccional remitente considera, al igual que la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional), que, al someter a las personas que no residen fiscalmente en Bélgica al recargo adicional de los no residentes controvertido, dicho artículo 245 pretende, como indican los trabajos preparatorios de la Ley que incluye el mencionado artículo 245, evitar cualquier discriminación entre los residentes fiscales de ese Estado miembro, sujetos al recargo adicional municipal, y los no residentes, así como hacer que estos últimos contribuyan proporcionalmente a la financiación de las tareas de interés general en la medida en que se benefician, de manera general, de las instalaciones y los servicios públicos belgas.

19 Por otra parte, según el órgano jurisdiccional remitente, ese recargo adicional para los no residentes no produce efectos manifiestamente desproporcionados, puesto que se calcula en proporción al impuesto adeudado por los ingresos producidos o percibidos en Bélgica. Además, señala que el impuesto por segunda residencia en ese Estado miembro o el impuesto por residencia («taxe d'habitation») en Francia, a los que, en su caso, pueden estar sujetos los no residentes, no tienen el mismo objeto ni la misma función que el referido recargo adicional y, por tanto, no son comparables con él. Indica también que tal recargo adicional se calcula conforme a las mismas modalidades que el recargo adicional municipal, pero se percibe en beneficio del Estado y, por consiguiente, no tiene ni la misma naturaleza ni la misma finalidad que el recargo adicional municipal.

20 En estas circunstancias, la cour d'appel de Liège (Tribunal de Apelación de Lieja) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone el artículo 45 TFUE a la aplicación del artículo 245 [del CIR 92], en la medida en que dicho artículo somete al contribuyente no residente a una liquidación complementaria estatal de entre el 6 y el 7 % respecto de la que pagaría si fuera residente en el Reino [de Bélgica], liquidación establecida por analogía con el impuesto local establecido por las aglomeraciones urbanas y municipios belgas a cargo de los habitantes del Reino [de Bélgica] que tengan su residencia principal en esas aglomeraciones urbanas y municipios?»

Sobre la cuestión prejudicial

Sobre la admisibilidad

21 Sin proponer formalmente una excepción de inadmisibilidad, los demandantes en el litigio principal manifiestan dudas sobre la admisibilidad de la presente petición de decisión prejudicial alegando que la motivación de dicha petición no cumple los requisitos relativos al contenido de las peticiones de decisión prejudicial, establecidos en el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia y en los apartados 14, 15, 19 y 20 de las Recomendaciones a los órganos jurisdiccionales nacionales, relativas al planteamiento de cuestiones prejudiciales (DO 2019, C 380, p. 1; en lo sucesivo, «Recomendaciones»), formuladas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que figuran ahora en los apartados 14, 15, 19 y 20 de las Recomendaciones a los órganos jurisdiccionales nacionales, relativas al planteamiento de cuestiones prejudiciales (DO C, C/2024/6008), dado que, a su entender, la cuestión prejudicial no se encuentra en una parte separada de la resolución de remisión y que dicha resolución no contiene una exposición de los hechos y de las disposiciones nacionales pertinentes en el caso de autos.

22 A este respecto, es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia, la necesidad de llegar a una interpretación del Derecho de la Unión eficaz para el juez nacional exige que este defina el contexto fáctico y el régimen normativo en el que se inscriben las cuestiones que plantea o que, al menos, explique los presupuestos sobre los que se basan tales cuestiones (véanse las sentencias de 26 de enero de 1993, Telemarsicabruzzo y otros, C-320/90 a C-322/90, EU:C:1993:26, apartado 6, y de 16 de octubre de 2025, Braila Winds, C-391/23, EU:C:2025:799, apartado 30).

23 La información recogida en las resoluciones de remisión debe permitir, por un lado, que el Tribunal de Justicia dé respuestas útiles a las cuestiones prejudiciales formuladas por el órgano jurisdiccional nacional y, por otro lado, que los Gobiernos de los Estados miembros y las demás partes interesadas ejerzan el derecho a presentar observaciones que les confiere el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Incumbe al Tribunal de Justicia velar por que sea salvaguardada esta posibilidad, habida cuenta de que, con arreglo a ese artículo, a las partes interesadas solo se les notifican las resoluciones de remisión (sentencia de 16 de octubre de 2025, Braila Winds, C-391/23, EU:C:2025:799, apartado 31 y jurisprudencia citada).

24 Estas exigencias acumulativas referidas al contenido de una resolución de remisión figuran de manera explícita en el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento, que el órgano jurisdiccional remitente, en el marco de la cooperación establecida en el artículo 267 TFUE, debe conocer y respetar escrupulosamente. Tales exigencias se recuerdan, además, en los apartados 13, 15 y 16 de las Recomendaciones (sentencia de 16 de octubre de 2025, Braila Winds, C-391/23, EU:C:2025:799, apartado 32 y jurisprudencia citada).

25 Es preciso observar que, en el caso de autos, la información recogida en las resoluciones de remisión permite, por un lado, que el Tribunal de Justicia dé una respuesta útil a la cuestión prejudicial formulada y, por otro lado, que los Gobiernos de los Estados miembros y las demás partes interesadas ejerzan el derecho a presentar observaciones que les confiere el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

26 En efecto, para empezar, aunque el marco fáctico del litigio principal se expone de manera sucinta, contiene, no obstante, todos los elementos necesarios a tal fin. A continuación, si bien es cierto que el contenido del artículo 466 del CIR 92, relativo al cálculo del recargo adicional municipal, no se expone en la resolución de remisión, basta señalar, por una parte, que el artículo 245 del CIR 92, reproducido literalmente en dicha Decisión, constituye la base jurídica de la imposición del recargo adicional de los no residentes controvertido a los demandantes en el litigio principal. Por otra parte, el contenido exacto de dicho artículo 466, que figura en las observaciones escritas de los demandantes, es secundario en la medida en que el mencionado artículo 245 únicamente remite al citado artículo 466 por lo que respecta al cálculo del recargo adicional de los no residentes y de la resolución de remisión se desprende que este se calcula del mismo modo que el recargo adicional municipal. Por último, en virtud del apartado 19 de las Recomendaciones, la cuestión o las cuestiones prejudiciales planteadas deben figurar en una parte separada y claramente identificable de la resolución de remisión. Pues bien, en el caso de autos, es preciso señalar que la cuestión planteada se formuló al final de dicha resolución, en un apartado separado de la parte dispositiva.

27 En estas circunstancias, debe declararse la admisibilidad de la presente petición de decisión prejudicial.

Sobre el fondo

28 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional según la cual el impuesto sobre la renta al que están sujetos, en un Estado miembro, los no residentes fiscales se incrementa con un recargo adicional de tipo fijo en beneficio de dicho Estado, establecido por analogía con un recargo adicional sobre el impuesto sobre la renta que han de abonar los residentes fiscales del referido Estado en beneficio de las aglomeraciones urbanas o de los municipios que deciden instaurarlo y que determinan su tipo.

29 Con carácter preliminar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión y, en particular, las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE (sentencia de 30 de octubre de 2025, Attal et Associés, C-321/24, EU:C:2025:836, apartado 27 y jurisprudencia citada).

Libertad fundamental aplicable

30 Procede comprobar si el artículo 45 TFUE es aplicable al litigio principal.

31 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 15 de julio de 2021, Estado belga (Pérdida de ventajas fiscales en el Estado miembro de residencia), C-241/20, EU:C:2021:605, apartado 20 y jurisprudencia citada].

32 Si bien, en el caso de autos, la nacionalidad de DK y JO no se precisa en la resolución de remisión, esta se basa, no obstante, en la premisa de que son nacionales de un Estado miembro.

33 Como se desprende del apartado 10 de la presente sentencia, DK, como residente fiscal en Francia, ejerció una actividad profesional por cuenta ajena en Bélgica durante los ejercicios fiscales controvertidos, de modo que su situación está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 45 TFUE.

34 En cambio, según la información de que dispone el Tribunal de Justicia, durante esos años, JO únicamente ejerció una actividad profesional por cuenta ajena en Francia, donde se encuentra su residencia

Síguenos en...



fiscal, y ya no ejerce ninguna actividad profesional por cuenta ajena desde el año 2000, siendo los únicos ingresos de origen belga de JO durante los años de que se trata los ingresos inmobiliarios por los que los demandantes en el litigio principal fueron gravados por las autoridades belgas, mencionados en los apartados 10 y 11 de la presente sentencia.

35 Pues bien, por lo que respecta a las inversiones inmobiliarias, según reiterada jurisprudencia, las medidas nacionales que regulan las operaciones mediante las que los no residentes efectúan inversiones inmobiliarias en el territorio de un Estado miembro pueden estar comprendidas tanto en el ámbito de aplicación del artículo 49 TFUE, relativo a la libertad de establecimiento, como en el del artículo 63 TFUE, relativo a la libre circulación de capitales [sentencia de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartado 39 y jurisprudencia citada].

36 A este respecto, es preciso recordar que de reiterada jurisprudencia se desprende que, para determinar si una legislación nacional está comprendida en el ámbito de aplicación de una u otra de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE, procede tomar en consideración el objeto de la normativa de que se trate y, cuando este no permite determinar en qué libertad fundamental está comprendida dicha legislación de modo preponderante, los elementos fácticos del caso concreto [véase la sentencia de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2022:276, apartados 35 y 36 y jurisprudencia citada].

37 Dicho esto, para que puedan aplicarse las disposiciones relativas al derecho de establecimiento, es necesario que se garantice una presencia permanente en el Estado miembro de acogida y, en caso de adquisición y de posesión de bienes inmobiliarios, que la gestión de dichos bienes sea activa [sentencia de 7 de abril de 2022, Veronsaajien oikeudenvontayksikkö (Exención de los fondos de inversión contractuales), C-342/20, EU:C:2006:276, apartado 42 y jurisprudencia citada].

38 Habida cuenta de las indicaciones anteriores, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente comprobar si la situación de JO está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 45 TFUE, como da a entender el tenor de la petición de decisión prejudicial, o si debe analizarse más bien a la luz del artículo 49 TFUE o del artículo 63 TFUE, entendiéndose que, en estos últimos supuestos, la respuesta del Tribunal de Justicia sobre la base del artículo 45 TFUE sería extrapolable, mutatis mutandis (véanse, por analogía, las sentencias de 28 de febrero de 2013, Beker y Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, apartado 45, y de 14 de marzo de 2019, Jacob y Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205 apartado 23).

Existencia de una restricción a la libre circulación de los trabajadores

39 A tenor del artículo 45 TFUE, apartado 2, la libre circulación de los trabajadores supondrá la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, con respecto al empleo, la retribución y las demás condiciones de trabajo.

40 Ha de recordarse, a este respecto, que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que el principio de igualdad de trato establecido en el artículo 45 TFUE, apartado 2, prohíbe no solo las discriminaciones directas basadas en la nacionalidad, sino también cualquier forma de discriminación indirecta que, aplicando otros criterios de diferenciación, conduzca de hecho al mismo resultado [sentencias de 12 de febrero de 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, apartado 11, y de 30 de mayo de 2024, Finanzamt Köln-Süd (Tributación rogada de declarante parcialmente sujeto), C-627/22, EU:C:2024:431, apartado 83 y jurisprudencia citada].

41 En particular, el principio de igualdad de trato en materia de retribución quedaría sin efecto si pudiera ser quebrantado por disposiciones nacionales discriminatorias en materia del impuesto sobre la renta [sentencia de 10 de marzo de 2022, Comisión/Bélgica (Deducción de las pensiones alimenticias), C-60/21, EU:C:2022:172, apartado 17 y jurisprudencia citada].

42 En el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que el recargo adicional de los no residentes controvertido, que deben abonar las personas que no residen fiscalmente en Bélgica, fue establecido por el artículo 245 del CIR 92 por referencia al recargo adicional municipal, que solo han de abonar los residentes fiscales de dicho Estado miembro, con el fin de que estas dos categorías de contribuyentes contribuyan de manera proporcional a sus ingresos de origen belga y, por tanto, de someterlos a la misma carga fiscal. Por consiguiente, el establecimiento del recargo adicional de los no residentes no puede, por sí mismo, afectar en mayor medida a los trabajadores nacionales de otros Estados miembros.

43 Este análisis no queda desvirtuado por la argumentación de los demandantes en el litigio principal, según la cual ya pagan un impuesto por residencia en Francia, es decir, en su Estado de residencia fiscal, lo que supondría una doble imposición. En efecto, procede señalar, como hizo el Abogado General en el punto 46 de sus conclusiones, que la imposición del valor arrendaticio de una vivienda no guarda relación

alguna con los ingresos generados en un Estado miembro, de modo que esta imposición no puede asimilarse a una imposición basada en esos ingresos [véase, en este sentido, la sentencia de 21 de mayo de 2015, Pazdziej, C-349/14, EU:C:2015:338, apartados 21 a 23. Así pues, no puede considerarse, en cualquier caso, que los demandantes en el litigio principal hayan estado sometidos a una doble imposición por el hecho de haber estado sujetos tanto a la tasa por residencia en Francia como al recargo adicional de los no residentes controvertido en Bélgica.

44 No obstante, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que el recargo adicional de los no residentes controvertido, que es aplicable, con independencia de su nacionalidad, a todos los no residentes fiscales que perciben ingresos de origen belga, somete a estos últimos, en determinadas situaciones, a una carga fiscal más elevada que la que soportan, por los mismos ingresos, los residentes fiscales de Bélgica. En efecto, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, en los municipios o aglomeraciones urbanas belgas en los que la autoridad local competente no haya establecido el recargo adicional municipal o haya fijado el tipo de dicho recargo en un nivel inferior al del tipo del recargo adicional de los no residentes, los residentes fiscales de esos municipios o de esas aglomeraciones urbanas disfrutan de un trato fiscal más favorable que el de los no residentes fiscales sujetos al recargo adicional de los no residentes controvertido.

45 Es cierto que de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que, en otros municipios o aglomeraciones urbanas belgas, el tipo del recargo adicional municipal es mayor que el tipo del recargo adicional de los no residentes controvertido. Así pues, solo en una parte de los municipios o aglomeraciones urbanas belgas los residentes fiscales están sujetos a una carga fiscal inferior a la de los no residentes fiscales por los ingresos generados en Bélgica.

46 A este respecto, es preciso recordar que para que una medida pueda calificarse de indirectamente discriminatoria, no es necesario que tenga como efecto favorecer a todos los nacionales del Estado miembro interesado o perjudicar solamente a los nacionales de otros Estados miembros, con exclusión de los primeros [sentencia de 15 de junio de 2023, Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca (Listas especiales), C-132/22, EU:C:2023:489, apartado 30 y jurisprudencia citada]. Incluso un régimen fiscal de un Estado miembro que favorezca en la mayoría de los casos a los contribuyentes no residentes puede constituir una discriminación indirecta en detrimento de estos últimos cuando resulta, en determinados casos, perjudicial para ellos (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de junio de 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, apartado 38).

47 La diferencia de trato constatada en el apartado 44 de la presente sentencia puede redundar en perjuicio principalmente de los nacionales de otros Estados miembros, en la medida en que los no residentes son mayoritariamente no nacionales (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, apartado 38, y de 16 de mayo de 2024, Hocinx, C-27/23, EU:C:2024:404, apartado 35), por lo que constituye una restricción a la libre circulación de los trabajadores prohibida, en principio, por el artículo 45 TFUE.

48 Tal restricción solo puede admitirse si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o si está justificada por una razón imperiosa de interés general (sentencia de 22 de junio de 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, apartado 52 y jurisprudencia citada).

49 A este respecto, en materia de impuestos directos, los residentes y los no residentes no se encuentran, por regla general, en situaciones comparables, en la medida en que los ingresos obtenidos en el territorio de un Estado miembro por un no residente solo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia, y en que la capacidad contributiva individual de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, puede apreciarse más fácilmente en el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, en general, con su residencia habitual [sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, apartados 31 y 32, y de 10 de marzo de 2022, Comisión/Bélgica (Deducción de las pensiones alimenticias), C-60/21, EU:C:2022:172, apartado 19 y jurisprudencia citada].

50 Así pues, solo puede existir una restricción a la libre circulación de los trabajadores, en el sentido del artículo 45 TFUE, si, a pesar de su residencia en Estados miembros diferentes, se demuestra que, a la luz del objetivo, del objeto y del contenido de las disposiciones nacionales controvertidas, los contribuyentes residentes y los contribuyentes no residentes se encuentran en una situación comparable [véanse las sentencias de 10 de marzo de 2022, Comisión/Bélgica (Deducción de las pensiones alimenticias), C-60/21, EU:C:2022:172, apartado 21, y de 27 de febrero de 2025, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Modo de gestión de un OIC), C-18/23, EU:C:2025:119, apartado 78 y jurisprudencia citada].

51 Únicamente deben tenerse en cuenta los criterios de diferenciación pertinentes establecidos por la normativa en cuestión para apreciar si la diferencia de trato que resulta de dicha normativa refleja una diferencia de situaciones objetiva [sentencia de 27 de febrero de 2025, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Modo de gestión de un OIC), C-18/23, EU:C:2025:119, apartado 79 y jurisprudencia citada].

52 En el caso de autos, como se desprende del apartado 42 de la presente sentencia, el recargo adicional de los no residentes controvertido se estableció con el fin de someter a los no residentes fiscales a la misma carga fiscal a la que están sujetos los residentes fiscales de Bélgica en virtud del recargo adicional municipal. Como ha señalado el Gobierno belga en sus observaciones escritas, esto lo confirman tanto por el legislador belga, en los trabajos preparatorios de la Ley que incluye el artículo 245 del CIR 92, como la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional) belga, que consideraron que la finalidad perseguida por el recargo adicional de los no residentes era tratar a los no residentes y a los residentes de la misma manera, a fin de evitar un trato desfavorable en perjuicio de estos últimos.

53 Por lo que respecta al objeto y al contenido de la normativa nacional controvertida en el litigio principal, procede señalar, como hizo el Abogado General en el punto 35 de sus conclusiones, que, si bien el recargo adicional de los no residentes controvertido y el recargo adicional municipal tienen una base legal diferente, no es menos cierto que ambos recargos dan lugar a un aumento de la carga fiscal sobre los ingresos imposables en Bélgica y, de este modo, hacen participar a los contribuyentes, sean o no residentes fiscales de dicho Estado miembro, en la financiación de los servicios públicos.

54 Habida cuenta del objetivo, así como del objeto y del contenido de la normativa controvertida en el litigio principal, procede declarar que, en lo que respecta a los gravámenes que hacen que los contribuyentes participen en la financiación de los servicios públicos del Estado miembro en el que perciben ingresos y cuyo importe no se determina teniendo en cuenta su situación personal o familiar, en el sentido de la jurisprudencia expuesta en el apartado 49 de la presente sentencia, sino que se calcula proporcionalmente a los ingresos percibidos en dicho Estado miembro, los residentes y los no residentes se encuentran en una situación comparable.

55 Por otra parte, es preciso señalar que, según la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente, la base imponible del recargo adicional de los no residentes controvertido se determina por referencia a la del recargo adicional municipal, fijada en el artículo 466 del CIR 92.

56 De este modo, la normativa controvertida en el litigio principal asimila los contribuyentes no residentes a los contribuyentes residentes y admite así la comparabilidad de sus situaciones a efectos de los gravámenes en cuestión.

57 Si bien es cierto que el recargo adicional de los no residentes controvertido se abona en beneficio del Estado mientras que el recargo adicional municipal se abona en beneficio de los municipios o aglomeraciones urbanas belgas que lo han establecido, esta diferencia no afecta a la comparabilidad de las situaciones de que se trata. En efecto, la sujeción de los contribuyentes no residentes a ese recargo adicional depende del hecho de que no sean habitantes sujetos a tributación en un municipio o una aglomeración urbana determinados de ese Estado miembro, en el sentido del artículo 467 del CIR 92, y, por tanto, no estén directamente vinculados a ninguna de esas colectividades para poder estar sujetos, al igual que los contribuyentes residentes, a dicho recargo municipal.

58 Por tanto, la diferencia en cuanto al nivel en que se recaudan el recargo adicional de los no residentes controvertido y el recargo adicional municipal se basa en un criterio de diferenciación que se deriva directa y exclusivamente del lugar de residencia de los contribuyentes de que se trata (véanse, por analogía, las sentencias de 17 de marzo de 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, apartado 73, y de 27 de abril de 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, apartado 57), en el sentido de la jurisprudencia mencionada en el apartado 40 de la presente sentencia, aun cuando los no residentes fiscales, que están sujetos al recargo adicional de los no residentes controvertido, se encuentran en una situación comparable a la de los residentes fiscales de Bélgica, que están sujetos al recargo adicional municipal.

59 Por tanto, habida cuenta de la diferencia de trato constatada en el apartado 44 de la presente sentencia en detrimento de los no residentes fiscales, en la medida en que están sujetos a una carga fiscal más elevada que algunos de los residentes fiscales de Bélgica, extremo que, no obstante, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, la normativa nacional controvertida en el litigio principal establece una restricción a la libre circulación de los trabajadores (véanse, por analogía, las sentencias de 28 de febrero de 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, apartado 46, y de 30 de octubre de 2025, Attal et Associés, C-321/24, EU:C:2025:836 apartado 38).

Carácter justificado de la restricción a la libre circulación de los trabajadores

60 Según reiterada jurisprudencia, para estar justificada, una restricción a la libre circulación de los trabajadores debe ser adecuada para garantizar la consecución de un objetivo legítimo y no ir más allá de lo necesario para alcanzar ese objetivo (véase, en ese sentido, la sentencia de 10 de julio de 2025, Städteregion Aachen, C-257/24, EU:C:2025:567, apartado 46 y jurisprudencia citada).

61 En el caso de autos, procede señalar que el órgano jurisdiccional remitente y el Gobierno belga indican que el recargo adicional de los no residentes controvertido tiene por objeto evitar una discriminación de los residentes fiscales de Bélgica con respecto a los no residentes fiscales tratándolos de la misma manera, es decir, haciendo que estos últimos contribuyan, de manera similar a la de los residentes, proporcionalmente a sus ingresos de origen belga a la financiación de los servicios públicos.

62 A este respecto, procede señalar, por una parte, que el objetivo consistente en que los no residentes fiscales contribuyan a la financiación de los servicios públicos de un Estado miembro de manera proporcional a los ingresos generados en ese Estado miembro, puede, ciertamente, constituir un objetivo legítimo. Sin embargo, procede señalar, como se desprende del apartado 44 de la presente sentencia, que la normativa nacional controvertida en el litigio principal no impone una carga fiscal igual, sino que, en determinadas situaciones, impone a esos no residentes una carga fiscal mayor que la que soportan algunos de los residentes. Así pues, la referida normativa no es adecuada para garantizar la consecución de ese objetivo y va más allá de lo necesario para alcanzarlo.

63 Por otra parte, es preciso señalar que una restricción a la libre circulación de los trabajadores en detrimento de los contribuyentes no residentes no puede justificarse por el objetivo de evitar una discriminación inversa de los contribuyentes residentes (véase, por analogía, la sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, apartados 51 y 54).

64 En efecto, con arreglo al artículo 45 TFUE, apartado 2, la libre circulación de los trabajadores supone la abolición de toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros. Pues bien, como se desprende, en esencia, del apartado 47 de la presente sentencia, los no residentes son mayoritariamente no nacionales, mientras que los residentes son principalmente nacionales.

65 Permitir a un Estado miembro justificar una restricción a la libre circulación de los trabajadores en detrimento de los contribuyentes no residentes con arreglo al artículo 45 TFUE, apartado 2, alegando que tiene por objeto evitar un trato desfavorable de los contribuyentes residentes equivaldría, por tanto, a vaciar de contenido la libertad de circulación de los trabajadores. En tal caso, se daría prioridad a la consecución de una finalidad incompatible con el objetivo de abolir toda discriminación por razón de la nacionalidad, ya que, de este modo, la protección de sus propios nacionales por parte de un Estado miembro prevalecería sobre la de los nacionales de otros Estados miembros.

66 Asimismo, procede recordar que el Derecho de la Unión no toma en consideración una diferencia de trato establecida por un Estado miembro en detrimento de sus propios nacionales que esté comprendida, en su caso, en el concepto de discriminación inversa (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de abril de 2020, PF y otros, C-830/18, EU:C:2020:275, apartado 35).

67 En cualquier caso, procede señalar que una eventual diferencia de trato en detrimento de los residentes fiscales de Bélgica no se derivaría, en el presente asunto, del Derecho de la Unión, sino del Derecho belga, ya que el cobro del recargo adicional municipal no viene impuesto en modo alguno por el Derecho de la Unión (véase, en este sentido y por analogía, la sentencia de 21 de marzo de 2019, Comisión/Polonia, C-127/17, EU:C:2019:236, apartado 62).

68 Por consiguiente, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, no parece justificada la discriminación indirecta, con arreglo al artículo 45 TFUE, apartado 2, que sufren, en determinadas situaciones, las personas que no residen fiscalmente en Bélgica.

69 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 45 TFUE, apartado 2, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional según la cual el impuesto sobre la renta al que están sujetos, en un Estado miembro, los no residentes fiscales se incrementa con un recargo adicional de tipo fijo en beneficio de dicho Estado, establecido por analogía con un recargo adicional sobre el impuesto sobre la renta que han de abonar los residentes fiscales del referido Estado en beneficio de las aglomeraciones urbanas o de los municipios que deciden instaurarlo y que determinan su tipo, cuando la carga fiscal que ello supone para los no residentes es, al menos en algunos casos, mayor que aquella a la que están sujetos los residentes, en virtud del recargo adicional aplicable a estos.

Costas

70 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Sexta) declara:

Síguenos en...



El artículo 45 TFUE, apartado 2, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional según la cual el impuesto sobre la renta al que están sujetos, en un Estado miembro, los no residentes fiscales se incrementa con un recargo adicional de tipo fijo en beneficio de dicho Estado, establecido por analogía con un recargo adicional sobre el impuesto sobre la renta que han de abonar los residentes fiscales del referido Estado en beneficio de las aglomeraciones urbanas o de los municipios que deciden instaurarlo y que determinan su tipo, cuando la carga fiscal que ello supone para los no residentes es, al menos en algunos casos, mayor que aquella a la que están sujetos los residentes, en virtud del recargo adicional aplicable a estos.

Firmas

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la web oficial de la Unión Europea (CURIA).

Síguenos en...

