

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 12 de marzo de 2026

Sala Quinta

Asunto C-150/25

SUMARIO:

Políticas y principios del Derecho de la UE. Principio de no discriminación. Libre circulación de trabajadores. Rendimientos del trabajo percibidos en otro Estado miembro. Exención con reserva de progresividad en el Estado miembro de residencia. Inaplicación de un convenio bilateral para evitar la doble imposición entre Estados cocontratantes. Pérdida de una parte de las ventajas fiscales relacionadas con la situación personal y familiar del contribuyente. En el litigio principal se plantea la situación de un contribuyente residente en Bélgica que percibe rendimientos del trabajo en varios Estados miembros, en particular en Francia, cuyos rendimientos, conforme al convenio bilateral para evitar la doble imposición, quedan exentos en Bélgica con aplicación del método de exención con progresividad, y que satisface pensiones alimenticias cuya deducción solo le es reconocida en Bélgica de forma proporcional a los rendimientos obtenidos en dicho Estado, sin que la parte correspondiente a los rendimientos obtenidos en Francia sea efectivamente tenida en cuenta en este último Estado. El Tribunal de Justicia declara que el artículo 45 TFUE se opone a una normativa nacional cuya aplicación dé lugar a la pérdida parcial de la posibilidad de acogerse a una deducción fiscal destinada a tomar en consideración la situación personal y familiar de los contribuyentes residentes, cuando estos perciben rendimientos del trabajo en otro Estado miembro que están exentos en el Estado de residencia pero son tenidos en cuenta a efectos de progresividad, mientras que los contribuyentes residentes que no obtienen rendimientos en el extranjero disfrutan íntegramente de dicha deducción. El Tribunal razona que los contribuyentes residentes que ejercen la libre circulación y los que no lo hacen se encuentran en situaciones comparables, por lo que corresponde al Estado de residencia conceder la totalidad de las ventajas fiscales vinculadas a la situación personal y familiar. No obstante, admite que, mediante convenios para evitar la doble imposición, los Estados pueden repartir la potestad tributaria y la consideración de la situación personal y familiar, de modo que el Estado de residencia puede quedar dispensado si esta es efectivamente tenida en cuenta en su totalidad entre ambos Estados. Precisa que tal dispensa solo es conforme con el Derecho de la Unión si el conjunto de ventajas fiscales queda efectivamente garantizado. Cuando la aplicación del convenio en el Estado de empleo no permite obtener la deducción y parte de ella se pierde sin compensación, el Estado de residencia no queda liberado de su obligación. El Tribunal concluye que, en tales circunstancias, la normativa del Estado de residencia establece una restricción a la libre circulación de los trabajadores, al situar a estos contribuyentes en desventaja respecto de los que no han obtenido rendimientos en el extranjero, sin justificación.

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto C-150/25 [Marhaux], (i)

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 la Provincia de Luxemburgo, Bélgica), mediante resolución de 19 de febrero de 2025, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de febrero de 2025, en el procedimiento entre

BX

y

État belge,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por la Sra. M. L. Arastey Sahún, Presidenta de Sala, y los Sres. J. Passer, E. Regan (Ponente), D. Gratsias y B. Smulders, Jueces;

Abogada General: Sra. T. Ćapeta;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

Síguenos en...



habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de BX, por la Sra. M. Igalson y el Sr. M. Shooshtari, avocats;
- en nombre del Gobierno belga, por los Sres. S. Baeyens y P. Cottin y la Sra. C. Pochet, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno francés, por las Sras. B. Dourthe y O. Duprat-Mazaré, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. M. Herold y W. Roels, 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 del artículo 45 TFUE.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre BX, residente fiscal en Bélgica que percibe rendimientos del trabajo de procedencia belga, luxemburguesa y francesa, y el Estado belga en relación con la falta de deducción de determinadas cargas familiares de la base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas en Bélgica.

Marco jurídico

Tratado FUE

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.

[...]

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

Convenio fiscal franco-belga

4 La convention entre la France et la Belgique tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproques en matière d'impôts sur les revenus (Convenio entre Francia y Bélgica para evitar la doble imposición y establecer normas de asistencia administrativa y jurídica recíproca en materia de impuestos sobre la renta), de 10 de marzo de 1964, en su versión en vigor en el momento de los hechos del litigio principal (en lo sucesivo «Convenio fiscal franco-belga»), establece, en su artículo 10, apartado 1:

«Las retribuciones concedidas en forma de sueldos, salarios, emolumentos, remuneraciones y pensiones por uno de los Estados contratantes o por una persona jurídica de Derecho público de dicho Estado que no lleve a cabo una actividad industrial o comercial se someterán exclusivamente a imposición en dicho Estado.»

5 El artículo 25 de este Convenio reza como sigue:

«1.

a) Los nacionales de un Estado contratante no estarán sujetos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa a los impuestos distintos o más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sujetos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en la misma situación, en particular en lo que respecta a la residencia. La presente disposición se aplicará también, no obstante lo

Síguenos en...



dispuesto en el artículo 1, a las personas que no sean residentes de un Estado contratante o de los dos Estados contratantes.

b) Se entiende que una persona física o jurídica, una sociedad personalista o una asociación que sea residente de un Estado contratante no se encuentra en la misma situación que una persona física o jurídica, una sociedad personalista o una asociación que no sea residente de dicho Estado, con independencia de la definición de la nacionalidad, aun cuando las personas jurídicas, las sociedades personalistas y las asociaciones son consideradas como nacionales del Estado contratante del que son residentes.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las personas físicas residentes en un Estado contratante que ejerzan una actividad por cuenta ajena en el otro Estado contratante no estarán sujetas en ese otro Estado, por los rendimientos de dicha actividad, a ningún impuesto u obligación relativa a los impuestos más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sujetas las personas físicas residentes de ese otro Estado que ejerzan en él una actividad por cuenta ajena. Sin embargo, las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que ese otro Estado otorgue a sus propios residentes en consideración a la situación o a las cargas familiares se reducirán a prorrata de las retribuciones procedentes de ese otro Estado en relación con el total de los rendimientos del trabajo, cualquiera que sea su origen, de los que dicho residente sea beneficiario.

[...]

4. El término “nacionales” designa, para cada Estado contratante, a:

- a) todas las personas físicas que posean la nacionalidad de ese Estado;
- b) todas las personas jurídicas, sociedades personalistas y asociaciones constituidas con arreglo a la normativa de dicho Estado.»

Derecho belga

6 El artículo 104 del code des impôts sur les revenus 1992 (Código de los Impuestos sobre la Renta de 1992), en su versión presentada por el órgano jurisdiccional remitente como la aplicable al litigio principal, dispone:

«Los siguientes gastos se deducirán de la totalidad de los ingresos netos, en la medida en que se hayan abonado efectivamente durante el período impositivo:

1° el 80 % de las pensiones alimenticias pagadas regularmente por el contribuyente a personas que no formen parte de su unidad familiar, cuanto se les abonen en cumplimiento de una obligación derivada del Code civil [Código Civil] o del Code judiciaire [Código de Enjuiciamiento] o de una obligación legal análoga en una legislación extranjera, así como el 80 % de los capitales que sustituyan a dichas pensiones. [...]

7 El artículo 155, párrafo primero, de este Código establece:

«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.»

8 La Circular n.º Ci.RH.331/575.420 (AFER 8/2008), de 12 de marzo de 2008, preceptúa:

«I. Introducción

1. En el sistema fiscal belga, las ventajas fiscales relacionadas con la situación personal o familiar del contribuyente (deducción de pensiones de alimentos, imputación de suplementos de fracciones exentas por hijos a cargo, etc.) se aplican tanto sobre los rendimientos de origen belga como sobre los rendimientos de origen extranjero. Si la situación familiar o personal en cuestión no se ha tenido en cuenta en el extranjero, se perderá una parte de estas ventajas.

Los Países Bajos aplicaban un método de exención con reserva de progresividad análogo al aplicado en Bélgica. En su sentencia [de 12 de diciembre de 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), relativa a un] residente en los Países Bajos, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas declaró, no obstante, que esa manera de proceder era contraria a la normativa en materia de libre circulación de las personas en la [Unión].

La Comisión Europea ha instado a Bélgica a ajustar las disposiciones fiscales belgas sobre la aplicación del método de exención con reserva de progresividad en el marco “de la imposición de las rentas de las personas físicas”, a las obligaciones derivadas de los artículos [21 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE y 63 TFUE] y

Síguenos en...



de los artículos 28, 31 y 40 del Acuerdo [sobre el Espacio Económico Europeo (EEE), de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3)].

Se ha adoptado la siguiente solución: en los casos en los que la situación personal o familiar del contribuyente no se haya tomado en consideración en el extranjero, se concederá una reducción del impuesto por los rendimientos de origen extranjero, adicional a la reducción prevista en el [artículo 155, del Código de los Impuestos sobre la Renta de 1992].

[...]

II. Condiciones de aplicación

[...]

9. La reducción adicional no podrá concederse en ningún caso:

– Cuando las ventajas relacionadas con la situación personal o familiar se hayan concedido al contribuyente en el Estado o Estados extranjeros miembros del [Espacio Económico Europeo (EEE)] mediante la aplicación de una regla de prorrateo. Así sucede, en particular, cuando estas ventajas se conceden a prorrata de los rendimientos obtenidos en los Estados en cuestión respecto de la renta mundial o del total de los rendimientos del trabajo. Tal regla de prorrateo está prevista en los convenios para evitar la doble imposición celebrados con Francia (únicamente para determinadas categorías de rendimientos del trabajo) y con los Países Bajos [...].»

Derecho francés

9 El code général des impôts (Código General Tributario), en su versión presentada por el órgano jurisdiccional remitente como la aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Código General Tributario»), dispone, en su artículo 156:

«El impuesto sobre la renta se calculará sobre la base del importe total de los ingresos netos anuales de que disponga cada unidad familiar. Estos ingresos netos se determinarán teniendo en cuenta las propiedades y los capitales que posean los miembros de la unidad familiar designados en el artículo 6, apartados 1 y 3, las profesiones que ejerzan, los sueldos, salarios, pensiones y rentas vitalicias de que disfruten, así como los beneficios de todas las operaciones lucrativas que realicen, previa deducción de:

[...]

II. Los gastos enumerados a continuación, cuando no se tengan en cuenta para la evaluación de los ingresos de las distintas categorías:

[...]

2° [...] pensiones alimenticias que cumplan los requisitos establecidos en los artículos 205 a 211, 367 y 767 del Código Civil, a excepción de las abonadas a los ascendientes cuando sean de aplicación las disposiciones previstas en el artículo 199 sexdecies, apartados 1 y 2; [...].»

10 El artículo 164 A del Código General Tributario preceptúa:

«Los ingresos de origen francés de las personas que no tengan su domicilio fiscal en Francia se determinarán de conformidad con las normas aplicables a los ingresos de la misma naturaleza percibidos por las personas que tengan su domicilio fiscal en Francia. Sin embargo, no podrá deducirse ninguno de los gastos deducibles del ingreso global con arreglo a lo dispuesto en el presente Código.»

11 El artículo 197 A del Código General Tributario establece:

«Las normas establecidas en el artículo 197, apartado I, puntos 1 y 2, serán aplicables para el cálculo del impuesto sobre la renta adeudado por las personas que, si bien no tienen su domicilio fiscal en Francia:

a. Perciben ingresos de origen francés; en este caso, la cuota del impuesto no puede ser inferior a un importe calculado aplicando un tipo del 20 % a la fracción de la renta neta imponible inferior o igual al límite superior del segundo tramo de la escala de gravamen del impuesto sobre la renta, y un tipo del 30 % a la fracción superior a dicho límite; [...]

b. No obstante lo dispuesto en el artículo 164 A, a efectos de calcular el tipo del impuesto francés sobre el conjunto de la renta mundial previsto en la letra a) del presente artículo, las pensiones alimenticias contempladas en el artículo 156, apartado II, punto 2, podrán deducirse en las mismas condiciones y límites,

Síguenos en...



cuando su beneficiario tribute por ellas en Francia y su cómputo no suponga una minoración del impuesto adeudado por el contribuyente en su Estado de residencia.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

12 BX es residente fiscal en Bélgica y percibe retribuciones en dicho país en su condición de directivo de empresa. Además, ejerce actividades profesionales en Luxemburgo y en Francia y, en virtud de dichas actividades, percibe ingresos en esos países. Los ingresos de origen francés consisten en un sueldo de funcionario, ya que BX es profesor asociado de las universidades en ese país.

13 De conformidad con el Convenio fiscal franco-belga, estos ingresos de origen francés se gravan en Francia y están exentos del impuesto sobre la renta de las personas físicas en Bélgica, donde, no obstante, se tienen en cuenta, tras la aplicación de una escala de gravamen por tramos, para la determinación del impuesto, que a continuación se reduce en la fracción del impuesto calculado sobre la parte de los ingresos exentos.

14 BX paga pensiones alimenticias, denominadas en Derecho francés «pensiones de alimentos», a su hija y a su exesposa, que residen en Bélgica. Presentó, respecto de los ejercicios fiscales de 2020 y 2021, declaraciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas en Bélgica y en dichas declaraciones mencionó la totalidad de sus ingresos y las pensiones alimenticias abonadas.

15 Al determinar la cuota del impuesto adeudada por BX respecto de cada uno de esos ejercicios fiscales, la Administración tributaria belga solo le concedió la deducción de las pensiones alimenticias abonadas a prorrata de sus ingresos de origen belga.

16 En vista de que sus reclamaciones iniciales no dieron lugar a la anulación o a la minoración de las cuotas del impuesto de las personas físicas establecidas respecto de los ejercicios fiscales 2020 y 2021, BX presentó una demanda ante el tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunal de Primera Instancia de la Provincia de Luxemburgo, Bélgica), que es el órgano jurisdiccional remitente, afirmando que la norma de reparto proporcional de las pensiones alimenticias deducibles entre los ingresos de origen belga y los ingresos de origen extranjero, exentos de dicho impuesto, es contraria al artículo 45 TFUE.

17 El órgano jurisdiccional remitente considera que, con arreglo al Convenio fiscal franco-belga, la Administración tributaria francesa debería haber permitido a BX que dedujera de sus ingresos imponible en Francia una parte de las pensiones alimenticias que abona a su hija y a su exesposa, pero que, en realidad, este Estado miembro deniega dicha deducción cuando los destinatarios de las pensiones alimenticias, como sucede en caso de estas últimas, no están sujetos al régimen fiscal francés. En este contexto, dicho órgano jurisdiccional expresa sus dudas sobre la compatibilidad con el artículo 45 TFUE de las normas fiscales belgas que dan lugar a que un contribuyente que perciba ingresos de origen francés, pero exentos del impuesto sobre la renta de las personas físicas con arreglo al Convenio fiscal franco-belga, no pueda deducir una parte de las pensiones alimenticias que abona de sus ingresos imponible en Bélgica, sin que esta parte se tenga en cuenta en Francia, en virtud de su situación familiar, a prorrata de los ingresos imponible en este último Estado miembro, debido a lo que dicho órgano jurisdiccional considera una aplicación incorrecta del referido Convenio por parte de la Administración tributaria francesa.

18 Por lo que respecta a los ingresos de origen luxemburgués percibidos por BX, el órgano jurisdiccional remitente observa que este tampoco disfrutó en Luxemburgo de ventajas fiscales relacionadas con su situación personal y familiar, pero considera que puede aplicar la legislación vigente, sin necesidad de consultar al Tribunal de Justicia sobre la interpretación que debe darse, en esta situación, al artículo 45 TFUE.

19 En estas circunstancias, el tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunal de Primera Instancia de la Provincia de Luxemburgo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 45 TFUE en el sentido de que un Estado miembro ([el Reino de] Bélgica) debe tener en cuenta, al calcular el impuesto sobre la renta de las personas físicas de uno de sus residentes, el hecho de que, a pesar de existir una cláusula convencional de no discriminación —como el artículo 25, apartado 2, del [Convenio fiscal franco-belga], por el que se conceden a los no residentes deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas a prorrata en consideración a la situación o a las cargas familiares—, debido a condiciones específicas que impone la legislación nacional del Estado miembro de empleo (la [República Francesa]), en este caso el artículo 197 A del [c]ode général des impôts (Código General Tributario) francés, a saber, que, a efectos de calcular el impuesto francés, las pensiones alimenticias de ese contribuyente, que no reside en ese Estado de empleo, solo serán deducibles al calcular el tipo del impuesto francés si su beneficiario tributa por ellas en Francia y su cómputo no supone una minoración del impuesto adeudado por el contribuyente en su Estado de residencia, dicho residente en Bélgica no se beneficiará de la desgravación fiscal de las pensiones alimenticias en proporción a los

ingresos imponible que obtiene en el Estado de empleo (la [República Francesa]) ni en este último Estado ni en el Estado de residencia ([el Reino de] Bélgica), y ello pese a que el Estado de residencia está en condiciones de calcular el impuesto imputando las pensiones alimenticias deducibles a los ingresos obtenidos en el interior del país después de aislar la parte de las retribuciones exentas por convenio con el fin de no diluir la ventaja de la deducción imputando las pensiones a rendimientos exentos por convenio sujetos a progresividad, respecto de los cuales no se ha beneficiado efectivamente, en el Estado de empleo, de la deducción proporcional de dichas pensiones alimenticias?»

Sobre la cuestión prejudicial

Sobre la competencia del Tribunal de Justicia y la admisibilidad de la cuestión prejudicial

20 En sus observaciones escritas, el Gobierno francés solicita que se declare la inadmisibilidad de la remisión prejudicial alegando que, en primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pide al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre las consecuencias de una posible infracción de una disposición de un convenio fiscal por parte de uno de los Estados contratantes, lo que no es competencia del Tribunal de Justicia. En segundo lugar, a su entender el órgano jurisdiccional remitente no ha expuesto suficientemente el marco jurídico y fáctico del litigio principal. Por último, en esencia, considera que la cuestión prejudicial planteada es hipotética. En efecto, según afirma, el artículo 25 del Convenio fiscal franco-belga no es aplicable a este litigio en virtud del apartado 2 de dicho artículo 25, que limita la posibilidad de acogerse a la norma de no discriminación que establece, para las personas físicas no residentes, únicamente a aquellas que ejerzan un empleo por cuenta ajena en el otro Estado contratante. Pues bien, BX no es un empleado por cuenta ajena en Francia, ya que su relación laboral es de carácter estatutario y no contractual.

21 A este respecto, procede señalar, en primer lugar, que, cuando una petición excede los límites, definidos en el artículo 267 TFUE, párrafo primero, de lo que constituye el objeto posible de una remisión prejudicial, no debe desestimarse por inadmisibile, sino debido a la falta de competencia del Tribunal de Justicia (véase, en este sentido, el auto de 28 de abril de 2025, A.En. Slovensko, C-201/24, EU:C:2025:288, apartados 35 a 39).

22 Pues bien, de conformidad con estos límites, el Tribunal de Justicia no es competente para resolver acerca de la eventual infracción, por un Estado miembro, de lo dispuesto en un convenio celebrado con uno o varios otros Estados miembros destinado a eliminar o atenuar los efectos negativos derivados de la coexistencia de sistemas tributarios nacionales (sentencia de 16 de julio de 2009, Damseaux, C-128/08, EU:C:2009:471, apartado 22). Tampoco es competente para examinar la relación entre una medida nacional y lo dispuesto en un convenio adoptado para evitar la doble imposición, dado que no se trata de una cuestión de interpretación del Derecho de la Unión (sentencia de 24 de octubre de 2018, Sauvage y Lejeune, C-602/17, EU:C:2018:856, apartado 17).

23 Dicho esto, no es menos cierto que, en el marco del procedimiento establecido en el artículo 267 TFUE, el Tribunal de Justicia es competente para pronunciarse, con carácter prejudicial, sobre la interpretación de una disposición del Derecho de la Unión en relación con la situación fáctica y jurídica descrita por el órgano jurisdiccional remitente en su petición.

24 Así pues, cuando un órgano jurisdiccional remitente menciona la existencia de un convenio destinado a evitar la doble imposición como un elemento del marco normativo pertinente, el Tribunal de Justicia debe tener en cuenta dicho convenio y la interpretación que hace de este el órgano jurisdiccional remitente para proporcionar a este último una interpretación eficaz del Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de octubre de 2018, Sauvage y Lejeune, C-602/17, EU:C:2018:856, apartado 18).

25 De ello se deduce que, aun cuando, en el presente asunto, la cuestión prejudicial única se plantea sobre la base de una premisa relacionada con la interpretación que hace el órgano jurisdiccional remitente del Convenio fiscal franco-belga, no procede declarar la incompetencia del Tribunal de Justicia, habida cuenta de que esta cuestión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 45 TFUE y no la interpretación de dicho Convenio. En cambio, la respuesta que el Tribunal de Justicia deba dar a esta cuestión se formulará a reserva de que dicha premisa sea correcta, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

26 Por lo que respecta, en segundo lugar, a la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial, se ha de recordar que, según jurisprudencia reiterada, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad, y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia, disfrutan de una presunción de pertinencia. El Tribunal de Justicia solo puede abstenerse de pronunciarse sobre una petición de decisión prejudicial

planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulte evidente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando no disponga de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para dar una respuesta útil a las cuestiones que se le hayan planteado [sentencia de 18 de junio de 2024, Bundesrepublik Deutschland (Efecto de una resolución por la que se concede el estatuto de refugiado), C-753/22, EU:C:2024:524, apartado 44].

27 En concreto, en lo referente a este último supuesto, de acuerdo con reiterada jurisprudencia, recogida en el artículo 94, letras a) y b), del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la necesidad de lograr una interpretación del Derecho de la Unión que sea útil para el juez nacional exige en particular que este, por una parte, exponga los hechos pertinentes o proporcione, al menos, una exposición de los datos fácticos en que se basan las cuestiones y, por otra parte, defina el contexto normativo en el que se inscriben las cuestiones prejudiciales que plantea (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de octubre de 2025, Attal et Associés, C-321/24, EU:C:2025:836, apartado 20 y jurisprudencia citada).

28 En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente ha expuesto de manera suficientemente detallada el marco fáctico y normativo pertinente del litigio principal para que el Tribunal de Justicia pueda responder a la cuestión prejudicial planteada de una manera que pueda resultar útil a dicho órgano jurisdiccional. Además, aunque no corresponde al Tribunal de Justicia, en el marco del procedimiento previsto en el artículo 267 TFUE, pronunciarse sobre si la interpretación que hace el órgano jurisdiccional remitente del Convenio fiscal franco-belga o del Derecho francés es correcta, comoquiera que, en el marco de este procedimiento, basado en una clara separación de funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, cualquier apreciación de los hechos y del Derecho nacional, al que deben asimilarse los convenios celebrados entre dos Estados miembros, es competencia exclusiva del juez nacional, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende de forma evidente que la cuestión prejudicial formulada carezca de relación con la realidad o con el objeto de este litigio o que plantee un problema hipotético.

29 En consecuencia, no procede declarar la inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial.

Sobre el fondo

30 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 cuya aplicación dé lugar a la pérdida parcial de la posibilidad de acogerse a una deducción fiscal que tiene por objeto tomar en consideración la situación personal y familiar de los contribuyentes residentes en un primer Estado miembro, en caso de que perciban rendimientos del trabajo en un segundo Estado miembro, rendimientos que están exentos de tributación en el Estado miembro de residencia en virtud de un convenio fiscal bilateral, mientras que los contribuyentes residentes que no tienen ingresos procedentes de otro Estado miembro disfrutan íntegramente de esta deducción, cuando, con arreglo a dicho convenio fiscal bilateral, la pérdida de esta parte de la mencionada deducción debería haberse compensado, en el segundo Estado miembro, mediante la correspondiente posibilidad de obtener una deducción similar, proporcional a los ingresos percibidos en ese segundo Estado miembro.

31 A este respecto, debe recordarse que, con arreglo al artículo 45 TFUE, quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión. De conformidad con el apartado 2 de este artículo 45, esta libertad 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.

32 Es cierto que el artículo 45 TFUE, apartado 4, establece que las disposiciones que figuran en los apartados 1 a 3 de este artículo 45 no son aplicables a los empleos en la Administración pública. Pues bien, en el asunto principal, los ingresos que percibe BX en un Estado miembro distinto del de su residencia consisten en un sueldo de funcionario.

33 No obstante, esta disposición no puede tener un alcance que sobrepase el objetivo en aras del cual fue adoptada, que consiste en permitir a los Estados miembros limitar la admisión de ciudadanos extranjeros a determinados empleos en la Administración pública, pero no en autorizar a estos Estados a adoptar medidas discriminatorias en materia de retribución u otras condiciones de trabajo frente a los nacionales de otros Estados miembros que hayan sido admitidos en dichos empleos (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de febrero de 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, apartado 4).

34 Por lo tanto, el artículo 45 TFUE, apartado 4, debe interpretarse en el sentido de que se limita a privar a un trabajador de la aplicación de las disposiciones contenidas en el artículo 45 TFUE, apartados 1 a 2, únicamente en lo referente al acceso a ciertos empleos en la Administración pública.

35 En cambio, esta disposición no impide que, en el contexto de un litigio de naturaleza fiscal, un contribuyente residente que tenga un empleo en la Administración Pública en otro Estado miembro pueda

Síguenos en...



invocar la condición de «trabajador», en el sentido del artículo 45 TFUE, en cuanto a la tributación de sus ingresos generados por dicho empleo.

36 Dicho esto, también es preciso recordar que, en el estado actual del Derecho de la Unión, cada Estado miembro sigue siendo libre de organizar, respetando este Derecho, su sistema de imposición de la renta, de manera que las libertades de circulación no pueden entenderse en el sentido de que un Estado miembro esté obligado a dictar sus normas fiscales en función de las de otro Estado miembro para garantizar, en cualquier situación, una tributación que elimine toda disparidad derivada de las normativas fiscales nacionales (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de febrero de 2020, AURES Holdings, C-405/18, EU:C:2020:127, apartado 32, y de 10 de noviembre de 2022, VP CAPITAL, C-414/21, EU:C:2022:871, apartado 19).

37 En particular, según reiterada jurisprudencia, los inconvenientes que pueden resultar del ejercicio paralelo por diferentes Estados miembros de su potestad tributaria, como la doble imposición, no constituyen restricciones prohibidas por el Tratado FUE, siempre y cuando tal ejercicio no sea discriminatorio (véase, en particular, la sentencia de 25 de febrero de 2021, Société Générale, C-403/19, EU:C:2021:136, apartado 28 y jurisprudencia citada).

38 Pues bien, solo puede existir discriminación si se aplican normas distintas a situaciones comparables o si se aplica la misma norma a situaciones diferentes (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, apartado 30; de 18 de junio de 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, apartado 21, y de 9 de febrero de 2017, X, C-283/15, EU:C:2017:102, apartado 29).

39 A tal efecto, el carácter comparable entre una situación transfronteriza y una situación interna debe examinarse teniendo en cuenta el objeto, el contenido y los objetivos perseguidos por las normas controvertidas (véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de noviembre de 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, apartado 65 y jurisprudencia citada, y de 30 de enero de 2020, K  ln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, apartado 76).

40 Así, cuando las normas nacionales, para tener en cuenta la situación personal y familiar de los contribuyentes, establecen deducciones aplicables, en el cálculo de la base imponible, a los ingresos globales, por lo general debe considerarse que los contribuyentes residentes y los contribuyentes no residentes no se encuentran en situaciones comparables, habida cuenta de que los ingresos obtenidos en el territorio de un Estado por los contribuyentes no residentes, ingresos que, en principio, son los únicos imponibles en dicho Estado, solo constituyen, habitualmente, una parte de los ingresos globales de dichos contribuyentes (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, apartados 31 y 32).

41 En cambio, cuando un Estado miembro aplica un principio de sujeción a tributación, en el lugar de residencia, de todos los ingresos de los contribuyentes, incluidos los de origen extranjero, debe considerarse que los contribuyentes residentes que perciban tales ingresos de origen extranjero debido al ejercicio de su derecho a la libre circulación de los trabajadores y aquellos que no dispongan de tales ingresos se encuentran en situaciones comparables.

42 Habida cuenta de esta comparabilidad de las situaciones de las distintas categorías de contribuyentes residentes en caso de ejercicio por el Estado miembro de residencia de sus competencias fiscales respecto de la totalidad de los ingresos de dichos contribuyentes, incumbe, en principio, a este Estado miembro conceder a esas distintas categorías de contribuyentes residentes la totalidad de las ventajas fiscales relacionadas con su situación personal y familiar, aunque estos contribuyentes dispongan de ingresos de origen extranjero, ya que, por lo demás, este mismo Estado miembro es en general el que mejor puede apreciar la capacidad contributiva personal de dichos contribuyentes, resultante de la toma en consideración de todos sus ingresos y de su situación personal y familiar, por cuanto estos últimos tienen en ese Estado, también en principio, el centro de sus intereses personales, familiares y patrimoniales (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, apartados 32 y 33, y de 12 de diciembre de 2013, Imfeld y Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, apartado 43).

43 No obstante, el Tribunal de Justicia ha admitido que, a falta de medidas de armonización adoptadas en el ámbito de la Unión, los Estados miembros siguen siendo libres de modificar esta correlación entre la consideración por un 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, un Estado miembro de residencia que aplique un principio de sujeción a tributación, en el lugar de residencia, de la totalidad de los ingresos de los contribuyentes puede verse liberado, mediante un convenio, del cumplimiento 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 al menos parcialmente su actividad económica en otro Estado miembro si, como excepción, en particular teniendo en cuenta que los convenios de esta naturaleza prevalecen sobre la legislación que establece tal principio, exime de tributación los ingresos procedentes del Estado miembro con el que ha

ratificado tal convenio [véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, apartado 99, y de 15 de julio de 2021, État belge (Pérdida de ventajas fiscales en el Estado miembro de residencia), C-241/20, EU:C:2021:605, apartado 44].

44 Sin embargo, en esta situación, el Estado miembro de residencia solo puede verse dispensado del cumplimiento de su obligación de tener en cuenta en su integridad la situación personal y familiar de estos contribuyentes residentes que ejercen al menos parcialmente su actividad económica en otro Estado miembro si, a la vista del conjunto de las ventajas fiscales relacionadas con su situación personal y familiar así concedidas, esta situación se tiene en cuenta íntegramente [véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, apartados 100 y 101, y de 15 de julio de 2021, État belge (Pérdida de ventajas fiscales en el Estado miembro de residencia), C-241/20, EU:C:2021:605, apartados 45 y 46].

45 En el presente caso, el órgano jurisdiccional remitente trata de determinar, en esencia, si un Estado miembro de residencia puede considerarse liberado de esta obligación por el mismo hecho de la existencia de un convenio fiscal bilateral mediante el cual este Estado miembro y el Estado miembro de empleo se han repartido la tributación de la totalidad de los ingresos de un contribuyente y, de forma proporcional a dicho reparto, la toma en consideración de la situación personal y familiar de este, aun cuando ese segundo Estado miembro no aplique dicho convenio de una forma que dé lugar, en la práctica, a que se tenga debidamente en cuenta la totalidad de esa situación en uno u otro de estos dos Estados miembros.

46 A este respecto, procede recordar que el fundamento de la jurisprudencia mencionada en el apartado 44 de la presente sentencia reside en la obligación de los Estados miembros de ejercer sus competencias fiscales de una manera que no resulte discriminatoria para los nacionales de la Unión que hayan ejercitado su derecho a la libre circulación de los trabajadores, garantizada en el artículo 45 TFUE, apartados 1 y 2.

47 Pues bien, cuando el Estado miembro de residencia celebra un convenio fiscal bilateral mediante el cual dicho Estado miembro y el Estado miembro de empleo se reparten la tributación de la totalidad de los ingresos de los contribuyentes que han ejercitado su derecho a la libre circulación de los trabajadores y, de forma proporcional a dicho reparto, la toma en consideración de su situación personal y familiar, debe considerarse que el Estado miembro de residencia ha ejercido sus competencias de manera no discriminatoria únicamente si, como consecuencia de la aplicación de las disposiciones de este convenio en cada uno de estos Estados miembros, se garantiza a los contribuyentes interesados que, a fin de cuentas, al igual que en el caso de los contribuyentes residentes que no tienen ingresos procedentes de otro Estado miembro, se tendrá debidamente en cuenta el conjunto de su situación personal y familiar.

48 En efecto, procede destacar que el principio de no discriminación, tal como se concreta, en particular, en el artículo 45 TFUE, apartados 1 y 2, está destinado a suprimir todas las medidas que, en el ámbito de la libre circulación de trabajadores, imponen a un nacional de otro Estado miembro un trato más riguroso o lo colocan en una situación de Derecho o de hecho desfavorable, respecto a la situación de un nacional en las mismas circunstancias (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de diciembre de 1984, Haug-Adrion, 251/83, EU:C:1984:397, apartado 14).

49 Por consiguiente, cuando un Estado miembro de residencia llega a un acuerdo con otros Estados miembros para transferirles una parte del cumplimiento de la obligación de tener en cuenta la totalidad de la situación personal y familiar de contribuyentes residentes en su territorio, solo se considerará que el Estado miembro de residencia ha ejercido sus competencias fiscales de manera no discriminatoria para los nacionales de la Unión que hayan ejercitado su derecho a la libre circulación de los trabajadores si resulta de dicho ejercicio que no se coloca a estos nacionales en una situación de Derecho o de hecho desfavorable respecto de los contribuyentes residentes que no han ejercitado su derecho a la libre circulación de los trabajadores.

50 En cambio, cuando un Estado miembro de residencia celebra con un Estado de empleo tal convenio fiscal bilateral, pero los órganos jurisdiccionales de ese Estado de residencia constatan debidamente que, a causa de la aplicación que se hace de dicho convenio en el Estado de empleo, la pérdida de una parte de una deducción aplicable a los contribuyentes residentes en el Estado miembro de residencia en virtud de su situación personal y familiar no se ve compensada mediante la correspondiente posibilidad de obtener una deducción similar en el Estado de empleo, proporcional a los ingresos percibidos en dicho Estado, debe considerarse que el Estado miembro de residencia no está liberado de su obligación de tener en cuenta en su integridad la situación personal y familiar de estos contribuyentes residentes.

51 Por consiguiente, siempre y cuando sea efectivamente la aplicación que se hace en el Estado de empleo del convenio fiscal celebrado por este último con el Estado de residencia lo que coloca, en este último Estado miembro, a los contribuyentes residentes afectados en una situación desfavorable con respecto a los contribuyentes residentes que no hayan ejercitado su derecho a la libre circulación de los trabajadores, debe considerarse que la normativa del Estado de residencia, en la medida en que no permite

a dichos contribuyentes recuperar, en esta situación, un derecho a la toma en consideración íntegra de sus cargas personales y familiares, establece una restricción a la libre circulación de los trabajadores.

52 Pues bien, tal restricción solo puede admitirse si está justificada por razones imperiosas de interés general (sentencia de 14 de marzo de 2019, Jacob y Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, apartado 44 y jurisprudencia citada) o si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de julio de 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, apartado 23).

53 Sin embargo, en el presente asunto, ni el órgano jurisdiccional remitente ni el Gobierno belga han mencionado razones imperiosas de interés general que puedan constituir tal justificación, como la necesidad de garantizar la coherencia del régimen fiscal belga. Además, la identificación de la restricción en el apartado 51 de la presente sentencia se basa precisamente en un análisis de la comparabilidad de las situaciones en que se encuentran un contribuyente residente que haya ejercitado su derecho a la libre circulación de los trabajadores y respecto del cual el Estado miembro de residencia aplique un convenio fiscal, como el descrito por el órgano jurisdiccional remitente, y, en principio, un contribuyente residente que no haya ejercitado tal derecho.

54 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional cuya aplicación dé lugar a la pérdida parcial de la posibilidad de acogerse a una deducción fiscal que tiene por objeto tomar en consideración la situación personal y familiar de los contribuyentes residentes en un primer Estado miembro, en caso de que perciban rendimientos del trabajo en un segundo Estado miembro, rendimientos que están exentos de tributación en el Estado miembro de residencia en virtud de un convenio fiscal bilateral, mientras que los contribuyentes residentes que no tienen ingresos procedentes de otro Estado miembro disfrutan íntegramente de esta deducción, cuando, con arreglo a dicho convenio fiscal bilateral, la pérdida de esta parte de la mencionada deducción debería haberse compensado, en el segundo Estado miembro, mediante la correspondiente posibilidad de obtener una deducción similar, proporcional a los ingresos percibidos en el segundo Estado miembro, pero no ha sido así debido a la aplicación que se hace de dicho convenio en el segundo Estado miembro, siempre y cuando no exista una razón imperiosa de interés general que pueda justificar tal pérdida.

Costas

55 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 Quinta) declara:

El artículo 45 TFUE

debe interpretarse en el sentido de que

se opone a una normativa nacional cuya aplicación dé lugar a la pérdida parcial de la posibilidad de acogerse a una deducción fiscal que tiene por objeto tomar en consideración la situación personal y familiar de los contribuyentes residentes en un primer Estado miembro, en caso de que perciban rendimientos del trabajo en un segundo Estado miembro, rendimientos que están exentos de tributación en el Estado miembro de residencia en virtud de un convenio fiscal bilateral, mientras que los contribuyentes residentes que no tienen ingresos procedentes de otro Estado miembro disfrutan íntegramente de esta deducción, cuando, con arreglo a dicho convenio fiscal bilateral, la pérdida de esta parte de la mencionada deducción debería haberse compensado, en el segundo Estado miembro, mediante la correspondiente posibilidad de obtener una deducción similar, proporcional a los ingresos percibidos en el segundo Estado miembro, pero no ha sido así debido a la aplicación que se hace de dicho convenio en el segundo Estado miembro, siempre y cuando no exista una razón imperiosa de interés general que pueda justificar tal pérdida.

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...

