

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ071751

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Sentencia de 24 de octubre de 2018

Sala Sexta

Asunto n.º C-602/17

**SUMARIO:**

**Impuestos sobre la renta. Libre circulación de trabajadores.** Al no existir medidas de unificación o de armonización para eliminar la doble imposición a escala de la Unión Europea, los Estados miembros siguen siendo competentes para establecer los criterios de imposición de las rentas y del patrimonio con el fin de suprimir, en su caso mediante acuerdo, la doble imposición. Así, los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios bilaterales que tienen por objeto evitar la doble imposición, para fijar los criterios de conexión a efectos del reparto de la competencia fiscal; eso sí, el reparto de la competencia fiscal no permite a los Estados miembros aplicar medidas contrarias a las libertades de circulación garantizadas por el TFUE. Pues bien, el mero hecho de que se opte por supeditar la competencia fiscal del Estado de la fuente de los rendimientos a la presencia física del residente trabajador por cuenta ajena en el territorio de dicho Estado no constituye una discriminación o una diferencia de trato prohibida en virtud de la libre circulación de los trabajadores; y es que el art. 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a un régimen fiscal de un Estado miembro resultante de un convenio para evitar la doble imposición que supedita la exención de los rendimientos de un residente provenientes de otro Estado miembro y correspondientes a un empleo por cuenta ajena ocupado en ese último Estado al requisito de que la actividad por la que se abonan los rendimientos se ejerza efectivamente en el referido Estado dado que un residente que ocupa un empleo por cuenta ajena que se caracteriza por una gran movilidad internacional debido al propio carácter de esa actividad no se encuentra en una situación objetivamente comparable a la de un residente.

**Tribunal de Justicia. Planteamiento de cuestiones prejudiciales. Ámbito objetivo.** El Tribunal de Justicia no es competente, en el marco del art. 267 TFUE, para resolver acerca de la eventual infracción por un Estado contratante de lo dispuesto en convenios bilaterales celebrados por los Estados miembros destinados a eliminar o atenuar los efectos negativos derivados de la coexistencia de sistemas tributarios nacionales, ni tampoco puede entrar a examinar la relación entre una medida nacional y lo dispuesto en un convenio para evitar la doble imposición, como el convenio fiscal bilateral de que se trata en el litigio, dado que no se trata de una cuestión de interpretación del Derecho de la Unión. Sin embargo, cuando un régimen fiscal que resulta de un Convenio fiscal destinado a evitar la doble imposición forma parte del marco jurídico aplicable a un asunto y como tal ha sido presentado por el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal de Justicia debe tenerlo en cuenta para dar una interpretación del Derecho de la Unión eficaz para el juez nacional, cual es el caso.

**PRECEPTOS:**

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 45 y 267.

**PONENTE:**

*Don C.G. Fernlund.*

En el asunto C-602/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primera Instancia de Lieja, Bélgica), mediante resolución de 3 de octubre de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de octubre de 2017, en el procedimiento entre

**Benoît Sauvage,**

**Kristel Lejeune**

y

**État belge,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de la Sala Segunda, en funciones de Presidente de la Sala Sexta, y los Sres. C.G. Fernlund (Ponente) y S. Rodin, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Sauvage y la Sra. Lejeune, por el Sr. M. Gustin, avocat;
- en nombre del Gobierno belga, por los Sres. P. Cottin y J.-C. Halleux y por la Sra. C. Pochet, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y R. Kanitz, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno sueco, por las Sras. A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, L. Zettergren y A. Alriksson, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. N. Gossement y C. Perrin, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado 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.** Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre, por una parte, el Sr. Benoît Sauvage y la Sra. Kristel Lejeune y, por otra parte, la Administración tributaria belga, en relación con la decisión de esta última de gravar la parte de las retribuciones de origen luxemburgués provenientes del empleo por cuenta ajena del Sr. Sauvage que correspondían a días durante los cuales el Sr. Sauvage ejerció efectivamente su actividad por cuenta ajena fuera del territorio luxemburgués.

### **Marco jurídico**

#### *Convenio Belgo-Luxemburgués*

**3.** El 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, y su protocolo final, firmados en Luxemburgo el 17 de septiembre de 1970, en su versión modificada por el acta adicional firmada en Bruselas el 11 de diciembre de 2002 (en lo sucesivo,

«Convenio Belgo-Luxemburgués»), establece en su artículo 15, apartados 1 y 3:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18, 19 y 20, los salarios, retribuciones y otros rendimientos del trabajo personal que perciba un residente de un Estado contratante solo estarán sometidos a tributación en este Estado, a menos que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si así fuera, los rendimientos obtenidos por este concepto quedarían sujetos al impuesto en este otro Estado.»

[...]

3. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 y con la reserva mencionada en el apartado 1, los rendimientos del trabajo obtenidos por razón de un empleo por cuenta ajena ejercido a bordo de un buque, de una aeronave o de un vehículo de transporte ferroviario o por carretera explotado en tráfico internacional o a bordo de un barco destinado a la navegación interior en tráfico internacional se considerarán vinculados a una actividad ejercida en el Estado contratante donde se sitúa la sede de la dirección efectiva de la empresa y se gravarán en este Estado.»

4. El artículo 23, apartado 2, punto 1, de dicho Convenio, que indica de qué manera se evita la doble imposición de los salarios de origen luxemburgués percibidos por residentes belgas, tiene el siguiente tenor:

«Los rendimientos generados en Luxemburgo —excluyendo los rendimientos contemplados en los puntos 2 y 3— y los elementos patrimoniales situados en Luxemburgo, que son gravables en dicho Estado con arreglo a los artículos anteriores, estarán exentos de tributación en Bélgica. Esta disposición no limitará el derecho de Bélgica a tener en cuenta, al determinar su tipo impositivo, los rendimientos y elementos patrimoniales así excluidos.»

5. El apartado 8 del protocolo final del Convenio establece:

«Con arreglo al artículo 15, apartados 1 y 2, se entiende que se ejerce un empleo por cuenta ajena en el otro Estado contratante cuando la actividad por la que se abonan los salarios, retribuciones y otros rendimientos se ejerce efectivamente en ese otro Estado, es decir, cuando el trabajador por cuenta ajena está presente físicamente en ese otro Estado para ejercer dicha actividad.»

*Derecho belga*

6. El artículo 3 del Código de Impuestos sobre la Renta de 1992 dispone:

«Estarán sujetos al impuesto sobre la renta de las personas físicas los habitantes del Reino [de Bélgica].»

7. El artículo 5 de dicho Código establece:

«Los habitantes del Reino [de Bélgica] están sujetos al impuesto sobre la renta de las personas físicas en razón de todos sus rendimientos imponibles previstos en el presente Código, aunque algunos de estos rendimientos se hayan generado o percibido en el extranjero.»

8. El artículo 155 del referido Código dispone:

«Los rendimientos exentos en virtud de convenios internacionales para evitar la doble imposición serán computados para determinar la deuda tributaria, si bien esta se reducirá proporcionalmente al porcentaje de los rendimientos exentos sobre el total de los rendimientos [...]».

### **Litigio principal y cuestión prejudicial**

9. El Sr. Sauvage y la Sra. Lejeune residen en Bélgica, país en el que están sujetos al impuesto sobre la renta de las personas físicas por su renta mundial. El Sr. Sauvage trabaja por cuenta ajena en una sociedad domiciliada en Luxemburgo. Las funciones de consejero que realiza le llevan a efectuar misiones de corta duración y a asistir a reuniones en representación de su empleador fuera de Luxemburgo.

**10.** En los ejercicios impositivos correspondientes al período comprendido entre 2007 y 2009, el Sr. Sauvage declaró sus salarios como rendimientos imposables en Bélgica, pero al mismo tiempo declaró la totalidad de estos como rendimientos exentos, sin perjuicio de la progresividad.

**11.** A raíz de una inspección relativa al lugar de ejercicio de la actividad por cuenta ajena del Sr. Sauvage, la Administración tributaria belga rectificó las bases imposables relativas a esos tres ejercicios impositivos. Consideró que, en virtud del artículo 15, apartado 1, del Convenio Belgo-Luxemburgués, la parte de las retribuciones provenientes del empleo por cuenta ajena ocupado por el Sr. Sauvage en Luxemburgo que correspondía a días en los cuales el Sr. Sauvage había efectivamente ejercido su actividad por cuenta ajena fuera del territorio luxemburgués estaba sujeta a imposición en Bélgica.

**12.** El Sr. Sauvage y la Sra. Lejeune presentaron reclamaciones contra las decisiones de la Administración tributaria belga que les atañían. Tras la desestimación de dichas reclamaciones por parte de esta, los interesados presentaron un recurso ante el tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primera Instancia de Lieja, Bélgica) en el que cuestionaban la interpretación del artículo 15, apartado 1 del Convenio Belgo-Luxemburgués realizada por la Administración tributaria belga.

**13.** Ante ese órgano jurisdiccional, el Sr. Sauvage y la Sra. Lejeune alegaron, con carácter principal, que el referido artículo 15, apartado 1, debía interpretarse en el sentido de que los desplazamientos limitados y puntuales no se oponían a la competencia tributaria exclusiva del Estado de la fuente de los rendimientos siempre que la actividad de que se tratase se ejerciese mayoritariamente en ese Estado y que las prestaciones realizadas fuera de dicho Estado se enmarcasen dentro del empleo por cuenta ajena ocupado en Luxemburgo. Con carácter subsidiario, el Sr. Sauvage y la Sra. Lejeune invocaron la vulneración de la libre circulación de los trabajadores y de la libre prestación de servicios garantizadas por el Tratado FUE.

**14.** El órgano jurisdiccional remitente señala, en esencia, que el régimen fiscal de que se trata disuade a los trabajadores por cuenta ajena residentes belgas que se encuentran en una situación como la del Sr. Sauvage de aceptar empleos en un Estado miembro distinto del Reino de Bélgica que incluyan misiones en el extranjero. En cambio, a su entender, en el supuesto de que un residente belga ocupe un empleo por cuenta ajena a bordo de un medio de transporte explotado en tráfico internacional por una empresa cuya sede de dirección efectiva se encuentre en Luxemburgo, el artículo 15, apartado 3, del Convenio Belgo-Luxemburgués prevé que la totalidad de sus rendimientos provenientes de dicha actividad por cuenta ajena quedará exenta de tributar en Bélgica aun cuando la actividad por la que se abonan esos rendimientos se ejerza efectivamente fuera de Luxemburgo.

**15.** En esas circunstancias, el tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primera Instancia de Lieja) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Vulnera el artículo 45 [TFUE], en la medida en que constituye un obstáculo de naturaleza fiscal que disuade de las actividades transfronterizas, y el principio general de seguridad jurídica, en la medida en que no prevé un régimen estable y seguro de exención de la totalidad de las retribuciones percibidas por un residente belga vinculado por un contrato con un empleador cuya sede de dirección efectiva se sitúa en el Gran Ducado de Luxemburgo y le expone a un riesgo de doble imposición respecto a la totalidad o parte de sus rendimientos y a un régimen imprevisible y carente de toda seguridad jurídica, el artículo 15, apartado 1, del [Convenio Belgo-Luxemburgués], interpretado en el sentido de que permite limitar la potestad tributaria del Estado de la fuente sobre las retribuciones de un trabajador por cuenta ajena residente en Bélgica que ejerce sus actividades para un empleador luxemburgués proporcionalmente a la actividad desarrollada en el territorio de Luxemburgo, de que permite atribuir al Estado de residencia una facultad tributaria sobre el saldo de las retribuciones relativas a las actividades ejercidas fuera del territorio luxemburgués, de que exige una presencia física permanente y diaria del empleado en la sede de un empleador cuando no quepa refutar su presencia regular en la misma de conformidad con una apreciación jurisdiccional llevada a cabo de manera flexible sobre la base de elementos objetivos y cotejables y de que requiere que los tribunales aprecien la existencia y la importancia de las prestaciones efectuadas en ambas partes contratantes, de manera diaria, con vistas a determinar una proporción sobre 220 días laborables?»

### Sobre la cuestión prejudicial

**16.** Con carácter preliminar, procede señalar que el Gobierno belga sostiene que no corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre cuestiones relativas a la conformidad del Derecho nacional o del Derecho derivado de los tratados internacionales con el Derecho de la Unión. Según este Gobierno, el Tribunal de Justicia puede, en cambio, proporcionar a los órganos jurisdiccionales nacionales los elementos de interpretación relativos al Derecho de la Unión que permitan a estos resolver los problemas jurídicos de los que conocen.

**17.** A este respecto, debe precisarse que, ciertamente, el Tribunal de Justicia no es competente, en el marco del artículo 267 TFUE, para resolver acerca de la eventual infracción por un Estado contratante de lo dispuesto en convenios bilaterales celebrados por los Estados miembros destinados a eliminar o atenuar los efectos negativos derivados de la coexistencia de sistemas tributarios nacionales. El Tribunal de Justicia tampoco puede entrar a examinar la relación entre una medida nacional y lo dispuesto en un convenio para evitar la doble imposición, como el convenio fiscal bilateral de que se trata en el litigio principal, dado que no se trata de una cuestión de interpretación del Derecho de la Unión (sentencia de 16 de julio de 2009, Damseaux, C-128/08, EU:C:2009:471, apartado 22).

**18.** Sin embargo, cuando un régimen fiscal que resulta de un Convenio fiscal destinado a evitar la doble imposición forma parte del marco jurídico aplicable a un asunto y que como tal ha sido presentado por el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal de Justicia debe tenerlo en cuenta para dar una interpretación del Derecho de la Unión eficaz para el juez nacional (sentencia de 19 de enero de 2006, Bouanich, C-265/04, EU:C:2006:51, apartado 51).

**19.** Pues bien, en el caso de autos, el régimen fiscal que resulta del Convenio Belgo-Luxemburgués forma parte del marco jurídico aplicable al asunto principal y como tal ha sido presentado por el órgano jurisdiccional remitente. Por tanto, procede tenerlo en cuenta para dar una interpretación del Derecho de la Unión eficaz para dicho órgano jurisdiccional.

**20.** Por lo que atañe al tratamiento fiscal que resulta del Convenio Belgo-Luxemburgués, debe señalarse que la cuestión planteada se basa en la premisa de que, en aplicación de dicho Convenio, la exención de tributación en Bélgica de los rendimientos de origen luxemburgués de un residente belga provenientes de un empleo por cuenta ajena ocupado en Luxemburgo está supeditada a la presencia física de dicho residente en ese Estado miembro. Por tanto, en el caso de que la actividad por la que se abonan esos rendimientos se ejerza efectivamente fuera del referido Estado, la imposición de los rendimientos correspondiente a tal actividad la realizará el Reino de Bélgica.

**21.** En consecuencia, procede considerar que, mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a un régimen fiscal de un Estado miembro resultante de un convenio fiscal destinado a evitar la doble imposición, como el controvertido en el litigio principal, que supedita la exención de los rendimientos de un residente, provenientes de otro Estado miembro y correspondientes a un empleo por cuenta ajena ocupado en ese último Estado, al requisito de que la actividad por la que se abonan los rendimientos se ejerza efectivamente en el referido Estado miembro.

**22.** En virtud de reiterada jurisprudencia, al no existir medidas de unificación o de armonización para eliminar la doble imposición a escala de la Unión Europea, los Estados miembros siguen siendo competentes para establecer los criterios de imposición de las rentas y del patrimonio con el fin de suprimir, en su caso mediante acuerdo, la doble imposición. En este contexto, los Estados miembros son libres, en el marco de los convenios bilaterales que tienen por objeto evitar la doble imposición, para fijar los criterios de conexión a efectos del reparto de la competencia fiscal (sentencia de 12 de diciembre de 2013, Imfeld y Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, apartado 41 y jurisprudencia citada).

**23.** A tal efecto, no deja de ser razonable que los Estados miembros utilicen los criterios seguidos en la práctica tributaria internacional (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de mayo de 1998, Gilly, C-336/96,

EU:C:1998:221, apartado 31, y de 16 de julio de 2009, Damseaux, C-128/08, EU:C:2009:471, apartado 30 y jurisprudencia citada).

**24.** No obstante, el reparto de la competencia fiscal mencionado en el apartado 22 de la presente sentencia no permite a los Estados miembros aplicar medidas contrarias a las libertades de circulación garantizadas por el Tratado FUE. En efecto, por lo que respecta al ejercicio de la potestad tributaria repartida de este modo en virtud de convenios bilaterales para evitar la doble imposición, los Estados miembros están obligados a ajustarse a las normas de la Unión y, en concreto, a respetar el principio de igualdad de trato (sentencias de 12 de diciembre de 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, apartado 94, y de 12 de diciembre de 2013, Imfeld y Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, apartado 42 y jurisprudencia citada).

**25.** En el caso de autos, debe señalarse que, para evitar que los mismos rendimientos correspondientes a un empleo por cuenta ajena ocupado en Luxemburgo estén sujetos a imposición a la vez en el Estado de residencia del trabajador, a saber, el Reino de Bélgica, y en el Estado de la fuente de esos rendimientos, es decir, el Gran Ducado de Luxemburgo, el artículo 15 del Convenio Belgo-Luxemburgués, al reproducir, en principio, el contenido de las disposiciones del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, procede a un reparto de la competencia fiscal entre esos dos Estados contratantes por lo que atañe a los antedichos rendimientos.

**26.** En este contexto, debe observarse, en primer lugar, que de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que los rendimientos de un residente belga correspondientes a un empleo por cuenta ajena ocupado en Luxemburgo, cuando la actividad por la que se abonan dichos rendimientos se ejerce efectivamente fuera de Luxemburgo, no están sujetos a un trato diferente del que reciben los rendimientos correspondientes a un empleo por cuenta ajena nacional. Así pues, resulta evidente que la desventaja alegada se debe al criterio de conexión por el que optaron los Estados parte del Convenio Belgo-Luxemburgués por lo que respecta al reparto de su competencia fiscal en cuanto se refiere a los rendimientos por cuenta ajena en cuestión y al tratamiento fiscal más favorable al que están sujetos en Luxemburgo los rendimientos por cuenta ajena imponibles, y no a un tratamiento fiscal desventajoso de esos rendimientos por parte del Reino de Bélgica.

**27.** Pues bien, por una parte, al ser los Estados miembros, tal como se ha expuesto en el apartado 22 de la presente sentencia, libres a la hora de definir los criterios de conexión a efectos del reparto de su competencia fiscal, el mero hecho de que se opte por supeditar la competencia fiscal del Estado de la fuente de los rendimientos a la presencia física del residente trabajador por cuenta ajena en el territorio de dicho Estado no constituye una discriminación o una diferencia de trato prohibida en virtud de la libre circulación de los trabajadores (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de mayo de 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, apartado 30).

**28.** Por otra parte, el objetivo de un convenio de doble imposición es evitar que se graven en cada uno de los dos Estados parte de dicho convenio los mismos rendimientos, no garantizar que el gravamen que se aplique al contribuyente en un Estado no sea superior al que se le impondría en el otro Estado parte del convenio (sentencia de 19 de noviembre de 2015, Bukovansky, C-241/14, EU:C:2015:766, apartado 44 y jurisprudencia citada). Por tanto, no puede considerarse que un tratamiento fiscal desventajoso derivado del reparto de la competencia fiscal entre Reino de Bélgica, como Estado de residencia del contribuyente, y el Gran Ducado de Luxemburgo, como Estado de la fuente de los rendimientos del trabajo por cuenta ajena de que se trata, y de la disparidad existente entre los regímenes fiscales de esos dos Estados constituya una discriminación o una diferencia de trato prohibida en virtud de la libre circulación de los trabajadores.

**29.** En segundo lugar, tampoco puede considerarse que el hecho de que tributen en Bélgica los rendimientos provenientes de un empleo por cuenta ajena ocupado en Luxemburgo abonados a un residente belga que corresponden a días durante los cuales la actividad que dio lugar al abono de esos rendimientos se ejerció efectivamente fuera de Luxemburgo suponga para ese residente un trato menos ventajoso que el dado a un residente belga que ocupe un empleo por cuenta ajena en Bélgica y que, de manera puntual o regular ejerza efectivamente su actividad por cuenta ajena fuera de este último Estado, dado que los rendimientos del trabajo por cuenta ajena del segundo de estos residentes tributan en su totalidad en Bélgica, mientras que los del primero de

estos residentes solo tributan en dicho Estado en la medida en que la actividad que dio lugar al abono de esos rendimientos se ejerció efectivamente fuera de Luxemburgo.

**30.** En tercer lugar, tampoco puede afirmarse que un residente belga que ejerza en Luxemburgo una actividad por cuenta ajena que, de manera puntual o regular, se ejerce efectivamente fuera de ese Estado esté sujeto a un trato menos ventajoso que el dado a un residente belga que ocupe un empleo por cuenta ajena también en Luxemburgo, pero cuya presencia en ese último Estado sea indispensable y que, por consiguiente, solo ejerce su actividad por cuenta ajena en el territorio de dicho Estado. En efecto, tanto uno como otro se benefician de la exención prevista por el Convenio Belgo-Luxemburgués y la normativa belga por lo que atañe a sus rendimientos del trabajo por cuenta ajena correspondientes a los días en los que sus actividades por cuenta ajena se realizaron efectivamente en Luxemburgo.

**31.** Por lo que atañe al artículo 15, apartado 3, del Convenio Belgo-Luxemburgués, tal como ha explicado el órgano jurisdiccional remitente, dicha disposición establece que los rendimientos de un residente belga provenientes de un empleo por cuenta ajena ejercido a bordo de un medio de transporte explotado en tráfico internacional por una empresa cuya sede de dirección efectiva se encuentre en Luxemburgo quedarán exentos de tributar en Bélgica, aunque la actividad por la que se pagaron esos rendimientos no se ejerciese efectivamente en Luxemburgo. En cambio, un residente belga que se encuentre en una situación como la del Sr. Sauvage tributará en Bélgica si la actividad que dio lugar al pago de los rendimientos de que se trate no se ejerció efectivamente en Luxemburgo.

**32.** A este respecto, debe observarse que no puede considerarse que el hecho de haber elegido criterios de conexión diferentes en función de que el empleo por cuenta ajena se caracterice o no por una gran movilidad a nivel internacional constituya una discriminación o una diferencia de trato prohibida en virtud de la libre circulación de los trabajadores. En efecto, por una parte, tal como se desprende del apartado 22 de la presente sentencia, al no existir medidas de unificación o de armonización para eliminar la doble imposición a escala de la Unión Europea, esa elección corresponde realizarla a los Estados miembros afectados y, además, se ajusta a la práctica tributaria internacional. Por otra parte, un residente que ocupa un empleo por cuenta ajena que se caracteriza por una gran movilidad internacional debido al propio carácter de esa actividad no se encuentra, en cualquier caso, en una situación objetivamente comparable a la de un residente que se encuentre en una situación como la del Sr. Sauvage.

**33.** Finalmente, el mero hecho de que el derecho a una ventaja fiscal esté supeditado a que el contribuyente aporte la prueba de que los requisitos exigidos para beneficiarse de ese derecho se cumplen o la existencia de incertidumbres por lo que respecta a la determinación de la carga fiscal desde el principio de un ejercicio fiscal no constituyen, por sí mismos, un obstáculo, en el sentido del Derecho de la Unión.

**34.** En efecto, en primer lugar, es inherente al principio de autonomía fiscal de los Estados miembros el hecho de que estos determinen la pruebas exigidas y los requisitos materiales y formales que deben respetarse para poder beneficiarse de una ventaja fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias de 30 de junio de 2011, Meilicke y otros, C-262/09, EU:C:2011:438, apartado 37, y de 9 de octubre de 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, apartado 47).

**35.** Así pues, las autoridades tributarias de los Estados miembros están facultadas para exigir al contribuyente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si se cumplen los requisitos de una ventaja fiscal prevista por el régimen fiscal de que se trate y, por consiguiente, si procede conceder o no dicha ventaja (véanse, en este sentido, las sentencias de 30 de junio de 2011, Meilicke y otros, C-262/09, EU:C:2011:438, apartado 45, y de 9 de octubre de 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, apartado 52).

**36.** En segundo lugar, en la medida en que el resultado fiscal de un ejercicio fiscal solo puede determinarse, en principio, al final del año fiscal de que se trate, el hecho de no poder prever la carga fiscal definitiva de un ejercicio fiscal con certeza al principio de dicho ejercicio fiscal es inherente a los sistemas tributarios.

**37.** Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a un régimen fiscal de un Estado miembro

resultante de un convenio fiscal destinado a evitar la doble imposición, como el controvertido en el litigio principal, que supedita la exención de los rendimientos de un residente provenientes de otro Estado miembro y correspondientes a un empleo por cuenta ajena ocupado en ese último Estado al requisito de que la actividad por la que se abonan los rendimientos se ejerza efectivamente en el referido Estado.

### Costas

38. 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 Sexta) declara:

**El artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a un régimen fiscal de un Estado miembro resultante de un convenio fiscal destinado a evitar la doble imposición, como el controvertido en el litigio principal, que supedita la exención de los rendimientos de un residente provenientes de otro Estado miembro y correspondientes a un empleo por cuenta ajena ocupado en ese último Estado al requisito de que la actividad por la que se abonan los rendimientos se ejerza efectivamente en el referido Estado.**

Firmas

\*Lengua de procedimiento: francés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.