

# Versión anonimizada

Traducción

C-241/20 - 1

Asunto C-241/20

## Petición de decisión prejudicial

### Fecha de presentación:

5 de junio de 2020

### Órgano jurisdiccional remitente:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunal de Primera Instancia de Luxemburgo, Bélgica)

### Fecha de la resolución de remisión:

1 de abril de 2020

### Parte demandante:

BJ

### Parte demandada:

État belge (Estado belga)

---

### AUTO de 1 de abril de 2020

[*omissis*]

El Tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunal de Primera Instancia de Luxemburgo) [*omissis*] ha dictado el siguiente auto:

### En el litigio entre:

**BJ**, [*omissis*] Arlon, [*omissis*]

[*omissis*] demandante,

### Contra:

**ÉTAT BELGE**, [*omissis*]

**demandado**, [omissis]

\*\*\*\*\*

[omissis]

\*\*\*\*\*

[omissis] [Normas de procedimiento interno]

## **I. Hechos y antecedentes del asunto**

BJ, residente fiscal belga, ejerció su actividad profesional durante los ejercicios impositivos 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010 en el Gran Ducado de Luxemburgo, donde tiene un apartamento, el cual está alquilado a una persona física que no ejerce ninguna actividad profesional en el bien arrendado, sino que lo utiliza exclusivamente como residencia principal.

Por otro lado, BJ es propietario de dos inmuebles en Bélgica, a saber, su propia vivienda y un apartamento alquilado a una persona física que lo utiliza exclusivamente como residencia principal.

En relación con sus rendimientos profesionales, a BJ se le aplicó, para los ejercicios fiscales en litigio, el Convenio celebrado entre Bélgica y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición (en lo sucesivo, «CPDI-GDL»), más concretamente, el artículo 15, apartado 1, que establece que, «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.»

No se discute que BJ cumple los requisitos para que sus rendimientos profesionales de origen luxemburgués tributen en el Gran Ducado de Luxemburgo.

Por otra parte, en sus rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles de origen luxemburgués, a BJ se le aplicó, durante los ejercicios fiscales controvertidos, el artículo 6, apartado 1, del CPDI-GDL que establece que: «los rendimientos procedentes de bienes inmuebles estarán sujetos a imposición en el Estado contratante en el que estén situados».

Con arreglo al artículo 23, apartado 2, del CPDI-GDL, «en lo referente a los residentes en Bélgica, la doble imposición se evitará de la siguiente manera: 1.º los rendimientos generados en Luxemburgo —excluidos los rendimientos contemplados en los números 2.º y 3.º— 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 exención no limita el derecho de Bélgica a computar los rendimientos y elementos patrimoniales que resultan exentos según lo anteriormente dispuesto a los efectos de la determinación del tipo impositivo».

Con arreglo al artículo 155, del Code belge des impôts sur les revenus 1992 (Código belga de los Impuestos sobre la Renta de 1992, en lo sucesivo, «C.I. R. 1992»), 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 dentro del total de los rendimientos.

Para los ejercicios controvertidos, el Estado belga calculó el importe de la reducción por rendimientos extranjeros exentos, con arreglo al CPDI-GDL, a la cual BJ tiene derecho con arreglo a la aplicación de la reserva de progresividad, prevista en el artículo 155, del C. I.R. 1992, tras la disminución del impuesto determinado con arreglo al artículo 130 del C. I.R. 1992 por:

- La reducción impositiva sobre las fracciones exentas (de ingresos sujetos al impuesto de las personas físicas) (artículo 131, del C. I.R. 1992).
- Una reducción impositiva por ahorro a largo plazo (primas abonadas en virtud de un contrato de seguro de vida) (artículo 145, apartado 1, del C. I.R. 1992).
- Una reducción impositiva por gastos destinados a incrementar la eficiencia energética [de una vivienda] (artículo 145, apartado 24, del C. I.R. 1992).

No se discuten los importes de estas reducciones fiscales ni que BJ reúna los requisitos legales para su obtención.

Es solo posteriormente cuando la administración fiscal concede la reducción impositiva por rendimientos de origen extranjero exentos proporcionalmente a la parte de los rendimientos extranjeros exentos en el total de los rendimientos sujetos a imposición, con arreglo al artículo 155 del C. I.R. 1992.

Por lo tanto, es el orden de imputación de estas categorías de reducciones lo que BJ critica, por cuanto el método de cálculo adoptado por la administración implica la pérdida de una parte de las reducciones basadas en la situación personal y familiar, en comparación con el método en virtud del cual estas reducciones se aplican después de la reducción por rendimientos extranjeros exentos conforme al artículo 155 del C. I.R. 1992.

En vez de beneficiarse de la totalidad de las reducciones sobre el impuesto devengado en Bélgica, estas reducciones se pierden a prorrata de los rendimientos de origen extranjero exentos.

Según BJ, el método de cálculo de la deuda tributaria utilizado por la administración no le permite, en el caso de autos, beneficiarse de la totalidad de las ventajas fiscales a las que tiene derecho en virtud de la normativa fiscal belga.

Considera que, además, esto resulta expresamente de la circular RH.331/575 420 (AFER n.º 8/2008): «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 aplicarán 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».

En el caso de autos, la mayor parte de estas ventajas fiscales se perdieron, ya que estas reducciones apenas han disminuido el impuesto sobre los rendimientos de origen belga.

Después de que la autoridad administrativa rechazara sus reclamaciones, BJ interpuso demandas ante Tribunal de première instance du Luxembourg.

Estas demandas fueron declaradas admisibles por dicho órgano jurisdiccional, que [omissis] acumuló los asuntos [omissis].

## II. Alegaciones de las partes

BJ solicita al Tribunal de première instance du Luxembourg:

— Con carácter principal:

- o Que se admita la demanda y la declare fundada;
- o En consecuencia,
  - Anule y/o reduzca proporcionalmente la deuda tributaria liquidada en su contra [omissis].
  - Ordene un nuevo cálculo de dicha deuda tributaria que sea estrictamente conforme con lo dispuesto en el CPDI-GDL [y] con el Derecho de la Unión [omissis].
  - Condene al Estado belga a que le restituya toda cantidad indebidamente percibida por deudas tributarias anuladas o reducidas, incrementada con los intereses de demora.
  - Condene en costas al Estado belga [omissis].

- Con carácter subsidiario,

- o Plantear las siguientes cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

[omissis] [omissis] [Cuestiones idénticas a las de la parte dispositiva]

El Estado belga solicita al Tribunal de première instance du Luxembourg:

- Con carácter principal:

- o [omissis];

- Con carácter subsidiario,

- o Declare que no procede plantear las cuestiones prejudiciales propuestas por BJ al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
- o Declare la demanda parcialmente fundada en lo relativo a la valoración de los rendimientos inmobiliarios de origen luxemburgués y no fundada en todo lo demás.
- o Condene en costas a BJ.

### **III. Argumentos y alegaciones**

#### **1. Objeto del litigio**

[omissis] [Delimitación de los ejercicios tributarios sobre los que el juez considera que debe pronunciarse]

#### **2. Infracción del artículo 45 TFUE**

En su resolución de 2 de mayo de 2019, el Tribunal de première instance du Luxembourg, tras haber tenido conocimiento, en sus deliberaciones, de la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de marzo de 2019 en el asunto *Jacob y Lennertz* (C-174/18), ordenó reabrir la fase oral del procedimiento para que las partes pudieran debatir contradictoriamente la incidencia de esta sentencia en la situación de BJ.

En el marco del asunto que dio lugar a la sentencia *Jacob y Lennertz*, el órgano jurisdiccional remitente preguntaba, esencialmente, si el artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de una normativa fiscal de un Estado miembro, como la controvertida en el asunto sometido por BJ al Tribunal de première instance du Luxembourg, es decir, el Convenio celebrado entre Bélgica y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición y los artículos 131, 141, apartado 1, 145, apartado 21, 145, apartado 24, 145, apartado 31, y 145, apartado 33, y 155 del Código de los Impuestos sobre la Renta

de 1992, que tiene por efecto privar a una pareja residente en ese Estado, uno de cuyos miembros percibe una pensión en otro Estado miembro que está exenta de tributación en el primer Estado miembro con arreglo a un convenio bilateral para evitar la doble imposición, de una parte del disfrute de las ventajas fiscales reconocidas por dicho Convenio.

El Tribunal de Justicia recuerda que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal, incumbe, en principio, al Estado miembro de residencia conceder al contribuyente la totalidad de las ventajas fiscales relacionadas con su situación personal y familiar, ya que, salvo excepción, este Estado es el que mejor puede apreciar la capacidad contributiva personal del contribuyente en la medida en que este tiene en él el centro de sus intereses personales y patrimoniales (apartado 26).

El Tribunal de Justicia, a continuación, recuerda, que, el Estado miembro de residencia no puede hacer perder al contribuyente una fracción de la parte exenta de sus ingresos y de sus ventajas fiscales personales por haber percibido también, durante el año considerado, retribuciones en otro Estado miembro que han sido gravadas en este último Estado sin tener en cuenta su situación personal y familiar (apartado 27).

El Tribunal de Justicia observa que, al imputar las reducciones de impuesto sobre una base que incluye simultáneamente los rendimientos de origen belga no exentos y los rendimientos de origen extranjero exentos y que solo posteriormente deduce del impuesto la parte representada por estos en el importe total de rendimientos que constituyen la base imponible, la normativa fiscal belga puede, como ha reconocido el propio Gobierno belga en sus observaciones escritas, hacer perder a contribuyentes, como los esposos *Jacob y Lennertz*, una parte de las ventajas fiscales que les habrían sido reconocidas plenamente si todos sus rendimientos hubieran sido de origen belga y si las reducciones de impuesto hubieran sido imputadas únicamente sobre dichos rendimientos o si la Circular de 2008 fuese aplicable a las ventajas de que se trata (apartado 31).

El Tribunal de Justicia consideró que corresponde al Reino de Bélgica, como Estado miembro de residencia de los esposos *Jacob y Lennertz*, conceder a estos la totalidad de las ventajas fiscales vinculadas a su situación personal y familiar y que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia considera que las reducciones de impuesto en concepto de fracciones exentas del impuesto constituyen ventajas vinculadas con la situación personal y familiar del contribuyente (apartados 32, y 33, de la sentencia). En segundo lugar, respecto a la cuestión de si las demás reducciones de impuesto controvertidas en el litigio principal, a saber, las reducciones de impuesto en concepto de ahorro a largo plazo, gastos pagados con bonos de servicios, gastos destinados a incrementar la eficiencia energética de una vivienda, de contratación de seguros de robo o incendio para una vivienda, y por donaciones, pueden considerarse vinculadas a la situación personal y familiar, el Tribunal de Justicia explica que se desprende de la sentencia de 18 de julio de 2007, *Lakebrink y Peters-Lakebrink* (C-182/06, EU:C:2007:452), que el Estado miembro de residencia debe examinar, a efectos de conceder eventuales ventajas

fiscales, la capacidad contributiva personal del contribuyente en su totalidad. A este respecto, considera que las reducciones de impuesto como las controvertidas en el litigio principal, a saber, las reducciones en concepto de ahorro a largo plazo, por prestaciones pagadas con bonos de servicio, por gastos destinados a incrementar la eficiencia energética de una vivienda, gastos para mejorar la seguridad de viviendas contra robo o incendio y las donaciones, tienen como objetivo, esencialmente, incitar al contribuyente a efectuar gastos e inversiones que tienen necesariamente un impacto sobre su capacidad contributiva. Por ello, tales reducciones de impuesto pueden considerarse vinculadas a la «situación personal y familiar» de los esposos Jacob y Lennertz, de igual modo que las reducciones de impuesto en concepto de la fracción exenta. De ello resulta que los esposos Jacob y Lennertz han sufrido, como pareja, una desventaja en la medida en que no han disfrutado plenamente de las ventajas fiscales a las que habrían tenido derecho si hubieran percibido la totalidad de sus rendimientos en Bélgica (apartados 40 a 42 de la sentencia).

El Tribunal de Justicia concluye que la normativa controvertida en el litigio principal establece así una diferencia de trato fiscal entre las parejas de ciudadanos de la Unión que residen en el territorio del Reino de Bélgica en función del origen de sus rendimientos, diferencia que puede producir un efecto disuasorio en el ejercicio por estos de las libertades garantizadas por el Tratado y, en particular, de la libre circulación de trabajadores garantizada por el artículo 45 TFUE.

#### ➤➤ Posición de BJ

BJ considera que la sentencia *Jacob y Lennertz* apoya su argumento y confirma la ilegalidad del método de cálculo utilizado por el Estado belga, ya que todas las reducciones de impuesto consideradas en la sentencia son aplicables tanto cuando se trata de rendimientos profesionales como cuando se trata de rendimientos sustitutivos.

BJ recuerda que su principal queja es que no se le ha concedido la totalidad de las reducciones a las que afirma tener derecho, a diferencia de otros contribuyentes residentes con ingresos exclusivamente en Bélgica.

No alega que se le hayan negado totalmente, ya que la administración fiscal belga, de oficio, le ha concedido todas, de acuerdo con lo establecido por el C. I.R 1992, sin considerar sus rendimientos en Bélgica «inconsistentes» o «no significativos».

Indica que el Estado belga no discute que la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto de los esposos *Jacob y Lennertz*, de 14 de marzo de 2019, le impone, efectivamente, calcular el impuesto como lo solicita BJ, pero no en su caso particular, por considerar que sus rendimientos de origen belga son demasiado bajos.

Observa que el Estado belga se basa en la sentencia *Schumacker*, de 14 de febrero de 1995 (C-279/93, EU:C:1995:31), si bien reconoce que el Sr. Schumacker no percibía ningún ingreso en su Estado de residencia. Explica que lo mismo ocurría

en el asunto que dio lugar a la sentencia *Lakebrink y Peters-Lake* de 18 de julio de 2007 (C-182/06, EU:C:2007:452), ya que se trataba de rendimientos inmobiliarios negativos.

BJ sostiene, en el caso de autos, que él percibe y declara un rendimiento de origen belga suficientemente significativo para que la ley belga le sea aplicada como a cualquier otro residente.

Las sentencias *Schumacker* y *Lakebrink y Peters-Lakebrink* se refieren a casos en los que el Estado miembro de residencia no podía conceder las ventajas previstas por la Ley fiscal, mientras que, en el caso de BJ, era matemáticamente posible conceder las ventajas, pero no se concedieron.

Finalmente, BJ explica que la jurisprudencia en relación con el carácter significativo de los ingresos en el Estado de residencia atañe a los procedimientos iniciados por los trabajadores contra los Estados de empleo, y sostiene que el Tribunal de Justicia ha confirmado recientemente que el Estado de residencia no puede exonerarse de sus obligaciones cuando esté «matemáticamente» en condiciones de cumplirlas. «En efecto, el criterio determinante sigue siendo el de que el Estado miembro se vea en la imposibilidad de tomar en consideración, a efectos fiscales, la situación personal y familiar de un contribuyente por falta de ingresos imponibles suficientes, mientras que esa toma en consideración es posible en otro lugar donde el contribuyente obtiene ingresos suficientes.» (C.J.U.E., X. c. *Staatssecretaris van Financiën*, 9 de febrero de 2017, C-283/15, EU:C:2017:102).

#### ➤➤ Posición del Estado belga

El Estado belga sostiene que las particularidades en el litigio contra BJ no permiten aplicar sin más las conclusiones de la sentencia *Jacob y Lennertz*.

En efecto, en su opinión, en el asunto *Jacob y Lennertz*, aunque, el Sr. Jacob era residente belga y percibía ingresos de origen luxemburgués, estaba lejos de alcanzar casi la totalidad de sus ingresos en el Gran Ducado de Luxemburgo. En la declaración conjunta de impuestos correspondiente al ejercicio fiscal afectado, el Sr. Jacob mencionó la existencia de dos pensiones que percibe, a saber, una de origen belga por importe de 15 699,57 euros y otra de origen luxemburgués por importe de 14 330,75 euros. Esas dos pensiones se veían completadas por rendimientos del capital inmobiliario declarados por el Sr. Jacob por importe de 1 181,60 euros, ascendiendo por tanto la totalidad de sus ingresos a 31 211,92 euros.

A juicio del Estado belga, no es por lo tanto sorprendente que el Tribunal de Justicia, en tal supuesto, y teniendo en cuenta su jurisprudencia anterior a la que se refiere (sentencias del Tribunal de Justicia de 12 de diciembre de 2002, *de Groot*, C-385/00; de 12 de diciembre 2013, *Imfeld et Garcet*, C-303/12, y de 22 de junio de 2017, *Bechtel*, C-20/16), considerara que correspondía a Bélgica, país de



residencia de la pareja *Jacob-Lennertz* conceder al contribuyente las ventajas fiscales relacionadas con su situación personal y familiar.

Según el Estado belga, la situación es distinta cuando, como en el caso de autos, el residente belga ha obtenido casi la totalidad de sus ingresos en el Gran Ducado de Luxemburgo.

Si bien el Estado belga no discute que le incumbe, en principio, al Estado de residencia conceder la totalidad de ventajas fiscales relacionadas con la situación personal, esta obligación podría, no obstante, recaer en el Estado de empleo cuando el contribuyente obtiene de una actividad ejercida en este casi la totalidad o la totalidad de sus ingresos imponibles por una actividad ejercida en el Estado de empleo y no percibe ingresos significativos en su Estado de residencia. (C.J.U.E., 14 de febrero de 1995, *Finanzamt Köln — Altstadt/Schumacker*, C-279/93), lo que ocurre en el caso entre el Estado belga y BJ.

El Estado belga observa que, si bien es cierto que, el Sr. Schumacker no percibía ningún ingreso en su Estado de residencia, mientras que BJ percibe en su estado de residencia un ingreso, que él califica de muy reducido,<sup>1</sup> sin embargo, a juicio del Estado belga, la jurisprudencia *Schumacker* también se aplica cuando la persona percibe rentas imponibles en su Estado de residencia pero estas no son significativas («casi la totalidad», sentencia *Schumacker*, apartado [38]). Pues bien, en el caso de autos, los rendimientos belgas de BJ no eran significativos.

El Estado belga explica que su postura se confirma en la sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de julio de 2007, *Lakebrink y Peters-Lakebrink* (C-182/06), que se refiere a residentes alemanes que trabajan exclusivamente en el Gran Ducado de Luxemburgo y que solo tienen como ingresos de fuente alemana rendimientos (negativos) inmobiliarios.

El Estado belga explica, además, que los Estados miembros pueden modular la obligación que recae, en principio, sobre el Estado de residencia en los convenios para evitar la doble imposición, de manera que el Estado de residencia puede verse liberado, mediante un convenio, de su obligación de tomar en cuenta en su integridad la situación personal y familiar de los contribuyentes que residen en su territorio y ejercen parcialmente su actividad económica en el extranjero. (C.J.U.E., 12 de diciembre de 2012, *de Groot*, C-385/00, apartado 99).

El Estado de residencia también puede verse dispensado del cumplimiento de esta obligación si comprueba que, aun a falta de convenio, uno o varios Estados de empleo conceden ventajas, sobre los ingresos que gravan, al tener en cuenta la situación personal y familiar de los contribuyentes que no residen en el territorio de estos Estados, pero obtienen en él ingresos imponibles.

<sup>1</sup> El Estado belga pone el ejemplo del año fiscal 2006, para el cual BJ declaró una cantidad total de 66 396,78 euros, incluyendo rendimientos profesionales exentos de origen luxemburgués por 58 235,78 euros y rendimientos inmobiliarios exentos de origen luxemburgués por 6 600,00 euros, dejando la cantidad de 1 561 euros gravable a tipo íntegro en Bélgica.

El Estado belga explica que, en su sentencia de Groot, el Tribunal de Justicia respondió a la cuestión prejudicial que el artículo 48 del Tratado CE (actualmente artículo 39 CE, tras su modificación) se opone a una normativa como la controvertida en el procedimiento principal, contenida o no en un convenio para evitar la doble imposición, en virtud de la cual un contribuyente pierde, en el cálculo de la cuota del impuesto sobre la renta que debe abonar en el Estado de residencia, una fracción de la parte exenta de sus ingresos y de sus ventajas fiscales personales, por haber percibido también, durante el año considerado, retribuciones en otro Estado miembro que han sido gravadas en este último Estado sin tener en cuenta su situación personal y familiar.

Sin embargo, el Estado belga sostiene que, en el caso de autos, el Gran Ducado de Luxemburgo tuvo en cuenta la situación personal de BJ en el cálculo del impuesto luxemburgués para los ejercicios fiscales de 2006 a 2009, dado que el Convenio para evitar la doble imposición, contiene precisamente una disposición específica relativa a la toma en consideración en el Estado de empleo de la situación personal y familiar del contribuyente residente en el otro Estado.

En efecto, el artículo 24, apartado 4, del CPDI prevé, expresamente que «una persona física, residente en Bélgica, que, con arreglo a los artículos 7 y 14 a 19, esté sujeta a tributación en Luxemburgo en más del 50 % de sus ingresos profesionales, puede, a petición propia, tributar en Luxemburgo con respecto a los ingresos sujetos a tributación en ese Estado, de acuerdo con los artículos 6, 7 y 13 a 19 del Convenio, al tipo impositivo medio que, teniendo en cuenta su situación y sus cargas familiares y el total de todos sus ingresos, le sería aplicable si fuera residente en Luxemburgo». Se desprende de las declaraciones fiscales de Luxemburgo para los años considerados que la tributación se determinó de acuerdo con el artículo 24, apartado 4, del CPDI.

En consecuencia, el Gran Ducado de Luxemburgo ha cumplido, efectivamente, las obligaciones que le incumben en virtud del Convenio para evitar la doble imposición.

Según el Estado belga, esto diferencia el presente asunto de aquellos que dieron lugar a las sentencias *Imfeld* y *Garcet* y *Bechtel*, en el sentido de que los convenios para evitar la doble imposición de que se trataba no imponían al Estado miembro de empleo ninguna obligación relativa a la toma en consideración de la situación personal y familiar de los contribuyentes residentes en el otro Estado miembro parte del convenio.

El Estado belga considera que BJ pretende beneficiarse de la totalidad de las ventajas fiscales relacionadas con su situación personal y familiar a la vez en Luxemburgo y en Bélgica.

Pues bien, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no exige que dichas circunstancias se tengan en cuenta dos veces. Lo importante es la necesidad de asegurar a los contribuyentes de los Estados miembros afectados que, en total, el

conjunto de su situación personal y familiar será debidamente tenida en cuenta, independientemente de la manera en la que los Estados miembros afectados se hayan repartido esta obligación.

Son esas consideraciones las que condujeron a la Cour d'appel de Liège (Tribunal de Apelación de Lieja) a estimar, en su sentencia de 28 de febrero de 2017, en relación con los ejercicios fiscales 2004, 2005 y 2006, que de los artículos 18, 45, y 49, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea no se desprende que, si los ingresos de un contribuyente son en parte gravados sobre la base de un convenio de doble imposición en el Estado en el cual el sujeto pasivo es residente y en parte en el Estado donde ejerce la actividad por cuenta ajena, el contribuyente tenga derecho a compensar sobre el impuesto del Estado de residencia las deducciones de impuesto por el cuidado de hijos y los bonos de servicios a los que habría tenido derecho si los rendimientos hubieran sido gravados íntegramente en el Estado de residencia.

El Estado belga, alega por último, que en la sentencia *X. contra Países Bajos* de 9 de febrero de 2017 (C-283/15, apartado 48), el Tribunal de Justicia consideró que en el caso de que un trabajador por cuenta propia perciba sus ingresos imponibles en el territorio de varios Estados miembros distintos de su Estado de residencia, tal conciliación solo puede alcanzarse si se le permite invocar su derecho a deducir los «rendimientos negativos» en cada uno de los Estados miembros de actividad que concedan este tipo de ventaja fiscal, y ello en proporción a la parte de sus ingresos percibidos en el territorio de cada Estado miembro, recayendo en el trabajador por cuenta propia la carga de proporcionar a las administraciones nacionales competentes toda la información sobre sus ingresos mundiales que les permita determinar esta proporción.

El Estado belga infiere que el Tribunal de Justicia admite, por lo tanto, implícitamente, que es suficiente con que la situación familiar y personal de una persona sea, en principio, tenida en cuenta íntegramente, aunque, debido a las diferencias entre los sistemas de tributación de los Estados miembros, dicha persona, de hecho, no haya podido obtener todas las ventajas fiscales que podría haber obtenido si hubiera percibido todos sus ingresos en un único Estado.

#### ➤➤ Análisis del Tribunal de première instance du Luxembourg

Este tribunal conoce de varios asuntos mediante los que BJ recurre la aplicación por la administración fiscal belga del artículo 155, del C. I.R. 1992 —la exención con reserva de progresividad en el Estado de residencia— en lo relativo al cálculo de las reducciones del impuesto por ahorro a largo plazo y por gastos destinados a incrementar la eficiencia energética [de una vivienda] y de la fracción exenta de impuesto.

Es controvertida la deuda tributaria de BJ en Bélgica, Estado en el cual reside, correspondiente a los ejercicios tributarios 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011.

El Tribunal de première instance du Luxembourg observa que el porcentaje de los rendimientos globales declarados por BJ en Bélgica para los ejercicios fiscales controvertidos evolucionó de la siguiente manera:

DOCUMENTO DE TRABAJO

Ejercicio fiscal	Rendimientos imponibles totales	Rendimientos de origen belga ( netos)	Rendimientos de origen luxemburgués (neto)	Porcentaje de rendimientos belgas en el total
2007	63 633,37 euros	4 093,60 euros	59 539,77 euros	6,44 %
2008	66 413,40 euros	5 296,20 euros	61 117,20 euros	8,00 %
2009	65 281,88 euros	4 548,24 euros	60 733,64 euros	7,00 %
2010	75 893,89 euros	4 957,95 euros	70 935,94 euros	6,5 %
2011	80 599,20 euros	5 604,43 euros	74 994,77 euros	7 %

Indiscutiblemente, la proporción de los rendimientos totales de BJ originados en Bélgica, su Estado de residencia, es limitada, aunque difiere de un año a otro.

En su sentencia *Jacob y Lennertz* de 14 de marzo de 2019, el Tribunal de Justicia respondió al juez *a quo* que el artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la aplicación de la normativa fiscal belga, idéntica a la controvertida en el presente asunto, que tiene como efecto privar a una pareja residente en ese Estado —uno de cuyos miembros percibe una pensión en otro Estado miembro que está exenta de tributación en el primer Estado miembro en virtud de un convenio bilateral para evitar la doble imposición— de una parte de las ventajas fiscales concedidas por dicho convenio.

El Estado belga y BJ mantienen posturas opuestas en cuanto a la cuestión de si la separación de sus rendimientos de origen luxemburgués y sus rendimientos de origen belga, en este caso el hecho de que sus rendimientos de origen belga no sean significativos, ni cuantitativa ni proporcionalmente, tiene o no una incidencia en las obligaciones que recaen sobre Bélgica como Estado de residencia.

Sigue siendo, por lo tanto, una dificultad de interpretación del artículo 45 TFUE lo que justifica que el Tribunal de première instance du Luxembourg plantee cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 267 TFUE.

Procede plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales:

[*omissis*] [Cuestiones idénticas a las de la parte dispositiva]

#### IV. Costas

[*omissis*]

**EN VIRTUD DE TODO LO EXPUESTO,**

**EL TRIBUNAL DE PREMIÈRE INSTANCE DU LUXEMBOURG,**

[omissis]

Con carácter previo al pronunciamiento sobre el fondo, acuerda plantear las siguientes cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

- «1. *¿Se opone el artículo 45 TFUE a una normativa como la controvertida en el litigio principal, contenida o no en un convenio para evitar la doble imposición, en virtud de la cual un contribuyente pierde, en el cálculo de la cuota del impuesto sobre la renta que debe abonar en el Estado de residencia, una fracción de la parte exenta de sus ingresos y de sus demás ventajas fiscales personales (como una reducción de impuesto por ahorro a largo plazo, a saber, primas de seguros abonadas en virtud de un contrato de seguro de vida, y una reducción de impuesto por gastos destinados a incrementar la eficiencia energética), por haber percibido también, durante el año considerado, retribuciones en otro Estado miembro que han sido gravadas en este último Estado?*
2. *Si la respuesta a la primera cuestión es afirmativa, ¿seguirá siéndolo si el contribuyente no percibe ingresos significativos —cuantitativa o proporcionalmente— en su Estado de residencia, pero este puede, no obstante, concederle dichas ventajas fiscales?*
3. *Si la respuesta a la segunda cuestión es afirmativa, ¿seguirá siéndolo si, con arreglo a un convenio para evitar la doble imposición entre el Estado de residencia y el otro Estado, el contribuyente se ha beneficiado en este otro Estado, respecto de los ingresos gravables en este, de ventajas fiscales personales previstas por la legislación fiscal de este otro Estado, pero dichas ventajas no incluyen determinadas ventajas fiscales a las que el contribuyente tiene derecho, en principio, en el país de residencia?*
4. *Si la respuesta a la tercera cuestión es afirmativa, ¿seguirá siéndolo si, a pesar de esta última diferencia, el contribuyente obtiene de este modo en este otro Estado una reducción del impuesto en una cantidad al menos equivalente a aquella que perdió en su Estado de residencia?*
5. *¿Son las respuestas a las cuestiones idénticas, a la vista de los artículos 63, apartado 1, y 65, apartado 1, letra a), del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, con respecto a una normativa como la controvertida en el procedimiento principal, contenida o no en un convenio para evitar la doble imposición, en virtud de la cual un contribuyente pierde, en el cálculo de la cuota del impuesto sobre la renta que debe abonar en el Estado de residencia, una fracción de la parte exenta de sus ingresos y de sus demás ventajas fiscales personales (como una reducción de impuesto por ahorro a largo plazo, a saber, primas de seguros abonadas en virtud de un contrato de seguro de vida, y una reducción de impuesto por gastos destinados a incrementar la eficiencia energética), por haber percibido también, durante*

*el año considerado, rendimientos procedentes del arrendamiento de un bien inmueble de su propiedad en otro Estado miembro que han sido gravados en este último Estado?»*

[omissis]

DOCUMENTO DE TRABAJO