

Asunto C-119/24 [Chefquet] ⁱ**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

14 de febrero de 2024

Órgano jurisdiccional remitente:

Cour d'appel de Liège (Tribunal de Apelación de Lieja, Bélgica)

Fecha de la resolución de remisión:

5 de febrero de 2024

Partes demandantes:

DK

JO

Parte demandada:

État belge (Estado belga), representado por el Ministro de Hacienda

Hechos, procedimiento y objeto del litigio

- 1 El litigio principal se refiere a las liquidaciones del impuesto de los no residentes y, más concretamente, al impuesto adicional previsto en el artículo 245 del Code des impôts sur les revenus 1992 (Código del Impuesto sobre la Renta de 1992; en lo sucesivo, «CIR 92») al que están sujetos los no residentes, y a su compatibilidad con el artículo 45 TFUE.
- 2 Los demandantes, DK y JO, eran residentes franceses durante los períodos impositivos y ejercicios fiscales de que se trata en el presente asunto. DK trabajaba como profesor en varias universidades belgas y como director de investigación en el centre national de la recherche scientifique en París. Su esposa, JO, trabajaba por cuenta ajena en Francia, pero no ejerce ninguna actividad profesional desde el año 2000.

ⁱ La denominación del presente asunto es ficticia. No se corresponde con el nombre de ninguna parte en el procedimiento.

- 3 Fueron gravados por el Reino de Bélgica como no residentes. Impugnaron las liquidaciones del impuesto de los no residentes correspondientes a los ejercicios fiscales de 1992 a 1998, de 2001 a 2003 y de 2007 a 2009, presentando varias reclamaciones contra dichas liquidaciones. Todas las liquidaciones del impuesto de los no residentes controvertidas incluían un recargo adicional en beneficio del Estado, con arreglo al artículo 245 del CIR 92.
- 4 Las reclamaciones en cuestión fueron desestimadas o declaradas admisibles, pero infundadas (o parcialmente fundada, en el caso de la reclamación relativa a la liquidación del ejercicio fiscal de 2008), mediante varias resoluciones administrativas.
- 5 A continuación, los demandantes plantearon ante el Tribunal de première instance de Namur (Tribunal de Primera Instancia de Namur, Bélgica), las impugnaciones relativas a dichas liquidaciones, formulando cuatro demandas distintas.
- 6 Mediante sentencia de 20 de enero de 2016, el Tribunal de première instance de Namur (Tribunal de Primera Instancia de Namur) acumuló las cuatro demandas. En esencia, declaró infundadas las pretensiones de anulación de las liquidaciones controvertidas. También planteó cuestiones prejudiciales al Tribunal Constitucional, que respondió mediante sentencia de 6 de junio de 2019.
- 7 El 3 de febrero de 2020, los demandantes recurrieron la sentencia del Tribunal de première instance de Namur (Tribunal de Primera Instancia de Namur) ante la cour d'appel de Liège (Tribunal de Apelación de Lieja; en lo sucesivo, «órgano jurisdiccional remitente»).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 8 La disposición del Derecho de la Unión controvertida en el presente asunto es el artículo 45 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), que se refiere a la libre circulación de los trabajadores y a la prohibición de discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros.

Derecho nacional

- 9 La disposición del artículo 245 del CIR 92 dispone que el impuesto de los no residentes, establecido de conformidad con los artículos 243 y 244 del CIR 92, está sujeto a una liquidación complementaria, es decir, a un recargo adicional, en beneficio del Estado. Este recargo adicional se calcula según las modalidades fijadas en el artículo 466 del CIR 92 para el cálculo de los recargos municipales adicionales establecidos por las aglomeraciones urbanas y municipios belgas a cargo de los habitantes del Reino [de Bélgica] que tengan su residencia principal en esas aglomeraciones urbanas y municipios.

- 10 El importe del recargo adicional contemplado en el artículo 245 del CIR 92 osciló entre el 6 % y el 7 % para los ejercicios fiscales de 1992 a 2009.

Alegaciones de las partes

- 11 Los demandantes (DK y JO) han solicitado que se planteen dos cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Tribunal de Justicia»).
- 12 La primera cuestión prejudicial que proponen plantear se refiere a la compatibilidad de la medida establecida en el artículo 245 del CIR 92 con el artículo 45 TFUE, puesto que el artículo 245 del CIR 92 somete al contribuyente no residente a un impuesto adicional, en beneficio del Estado, que no pagaría si fuera residente en el Reino de Bélgica, y que se liquida por analogía con el impuesto local establecido en el artículo 466 del CIR 92 pagado por los habitantes del Reino de Bélgica.
- 13 Los demandantes proponen además al órgano jurisdiccional remitente que plantee al Tribunal de Justicia una segunda cuestión prejudicial relativa a la compatibilidad del artículo 25-2 del Convenio entre Bélgica y Francia para evitar la doble imposición con el artículo 45 TFUE. En efecto, esta disposición reduce, para el no residente, la fracción de rendimientos exenta del impuesto (definida en los artículos 130 y 131 del CIR 92) en proporción a la parte de sus rendimientos del trabajo de origen belga sobre el total de sus rendimientos del trabajo a nivel mundial.
- 14 El Estado belga solicita al órgano jurisdiccional remitente que declare infundada la pretensión de los demandantes de que se planteen dos cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia.

Apreciación del órgano jurisdiccional remitente

- 15 Por lo que se refiere a la cuestión de la compatibilidad de la medida establecida en el artículo 245 del CIR 92 con el artículo 45 TFUE, este órgano jurisdiccional coincide con las consideraciones de la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional), al que el tribunal de première instance de Namur (Tribunal de Primera Instancia de Namur) planteó la cuestión de la compatibilidad del artículo 245 del CIR 92 con los artículos 10 y 11 de la Constitución belga, debido a la supuesta discriminación injustificada entre no residentes y residentes que esta disposición establece.
- 16 La Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional) consideró, en su sentencia de 6 de junio de 2019, que, al someter a los no residentes a una tributación establecida en beneficio del Estado, calculada sobre la base del artículo 466 del CIR 92, relativo a los recargos municipales, la disposición del artículo 245 del CIR 92 tiende, como manifiestan los trabajos preparatorios, a evitar cualquier

discriminación entre los no residentes y los habitantes del Reino de Bélgica sometidos a los recargos municipales establecidos en el artículo 466 del CIR 92. En efecto, los no residentes se benefician, de manera general, de las instalaciones y servicios proporcionados por los poderes públicos belgas, en la medida que estas instalaciones y servicios les permiten obtener los ingresos de origen belga sobre los cuales se calcula el impuesto de los no residentes debido en el Estado belga. Así pues, el incremento del impuesto adeudado a dicho Estado, que se deriva del recargo adicional previsto en el artículo 245 del CIR 92, permite destinar su importe a la realización de las tareas de interés general a cuyo cargo está el Estado belga. Por otra parte, la medida controvertida no produce efectos manifiestamente desproporcionados. En efecto, el recargo adicional establecido en el artículo 245 del CIR 92 se calcula proporcionalmente al impuesto adeudado por los rendimientos generados o percibidos en Bélgica. Esta medida, aplicable con independencia de la nacionalidad del no residente, pretende así que los no residentes contribuyan, de manera proporcional, a la financiación de las funciones de interés general. Por lo demás, el hecho de que el no residente pueda estar sujeto, en su caso, a un impuesto por segunda residencia en Bélgica o a un impuesto por residencia en Francia es ajeno a la disposición controvertida, ya que estos impuestos no tienen el mismo objeto ni la misma función y, por tanto, no son comparables al recargo establecido en el artículo 245 del CIR 92.ⁱⁱ

- 17 La Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional) ha indicado que se trata de un impuesto que grava a los no residentes, calculado de la misma forma que los recargos municipales adicionales del impuesto sobre la renta de las personas físicas debido por los habitantes del Reino [de Bélgica], pero que se recauda en beneficio del Estado y, habida cuenta de esta afectación, la medida establecida en el artículo 245 del CIR 92 no tiene ni la misma naturaleza ni la misma finalidad que los recargos municipales adicionales.ⁱⁱⁱ
- 18 Como señala el Tribunal de Justicia, «es jurisprudencia reiterada que el conjunto de disposiciones del Tratado [FUE] relativas a la libre circulación de personas tienen por objeto facilitar a los ciudadanos [de la Unión] el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio [de la Unión] y se oponen a las medidas que pudieran colocar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro» (sentencias de 12 de diciembre de 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, apartado 77 y jurisprudencia citada, y de 22 de junio de 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, apartado 37 y jurisprudencia citada). En consecuencia, el artículo 45 TFUE se opone a cualquier medida nacional que pueda obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio, por parte de los nacionales de la Unión, de la libertad fundamental garantizada por este artículo (sentencia de

ⁱⁱ Tribunal Constitucional, 6 de junio de 2019, punto B.5.2.

ⁱⁱⁱ Tribunal Constitucional, 6 de junio de 2019, punto B.5.1.

10 de octubre de 2019, Krah, C-703/17, EU:C:2019:850, apartado 41 y jurisprudencia citada).^{iv}

- 19 El Tribunal de Justicia ya consideró, además, que un trato fiscal desfavorable contrario a una libertad fundamental no puede encontrar justificación en la existencia de otras ventajas fiscales, aun suponiendo que tales ventajas existan.^v
- 20 En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente considera que procede plantear al Tribunal de Justicia la primera cuestión prejudicial propuesta por los demandantes, relativa a la compatibilidad del artículo 245 del CIR 92 con el artículo 45 TFUE.
- 21 En cambio, este órgano jurisdiccional considera que no procede plantear al Tribunal de Justicia la segunda cuestión prejudicial propuesta por los demandantes en el litigio principal. Considera, en efecto, que está claro que el artículo 25-2 del Convenio para evitar la doble imposición celebrado entre Francia y Bélgica no infringe el artículo 45 TFUE, según la clara jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

Cuestión prejudicial

«¿Se opone el artículo 45 TFUE a la aplicación del artículo 245 [del Código] del Impuesto sobre la Renta de 1992, en la medida en que dicho artículo somete al contribuyente no residente a una liquidación complementaria estatal del 6-7 % respecto de la que pagaría si fuera residente en el Reino [de Bélgica], liquidación establecida por analogía con el impuesto local establecido por las aglomeraciones urbanas y municipios belgas a cargo de los habitantes dicho Reino que tengan su residencia principal en esas aglomeraciones urbanas y municipios?»

^{iv} Véase también la sentencia de 15 de julio de 2021, Estado belga (Pérdida de ventajas fiscales en el Estado miembro de residencia), C-241/20, EU:C:2021:605.

^v Sentencia de 12 de diciembre de 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, apartado 97 y jurisprudencia citada.