

Asunto C-380/23 [Monmorieux] ¹**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:**

16 de junio de 2023

Órgano jurisdiccional remitente:

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

Fecha de la resolución de remisión:

14 de junio de 2023

Parte demandante:

UN

Parte demandada:

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

I. Hechos y procedimiento principal

- 1 UN, de nacionalidad belga, estaba domiciliado en Francia, en la zona fronteriza, y trabajaba en Bélgica, en la zona fronteriza. Al haber solicitado acogerse, en los ejercicios fiscales de 2008 a 2014, al régimen específico de los trabajadores fronterizos previsto en el convenio de doble imposición entre Bélgica y Francia (en lo sucesivo, «Convenio»), su renta, de origen belga, estaba sujeta a imposición en Francia.
- 2 La Administración tributaria belga consideró que UN solicitó indebidamente la posibilidad de acogerse a dicho régimen excepcional en los ejercicios fiscales en cuestión, puesto que su único lugar de residencia permanente se encontraba en Bélgica. Así pues, sujetó la renta obtenida por UN durante dichos ejercicios al impuesto belga, incrementado en un 50 % en concepto de sanción.

¹ La denominación del presente asunto es ficticia. No se corresponde con el nombre de ninguna parte en el procedimiento.

3 UN impugna la imposición de oficio de su renta por el Estado belga y cuestiona la responsabilidad de dicho Estado. El 14 de julio de 2016, presentó una demanda ante el tribunal de première instance (Tribunal de Primera Instancia) basada en estos dos motivos. Además, presentó con carácter cautelar una solicitud de procedimiento amistoso con arreglo al artículo 24 del Convenio, al objeto de evitar la doble imposición de su renta.

4 El 30 de agosto de 2017, la Administración tributaria belga informó a UN de la resolución adoptada por las Administraciones tributarias belga y francesa, según la cual:

«Dado que ambos Estados admiten que era legítimo sujetar la renta al impuesto belga en los ejercicios en cuestión, las autoridades tributarias francesas desean proceder cuanto antes a la devolución del impuesto sobre dicha renta indebidamente percibido.

No obstante, para ello es indispensable que su cliente renuncie a cualquier acción administrativa y judicial que tenga por objeto la imposición belga de que se trata, con el fin de que esta adquiera carácter definitivo.

[...]

Tenga en cuenta que, en caso de rechazar este acuerdo o de no renunciar a tales acciones, las Administraciones belga y francesa se verán obligadas a archivar definitivamente el procedimiento amistoso en curso, con la circunstancia agravante del riesgo de mantenimiento de la doble imposición sobre esa renta».

5 Mediante resolución de 13 de marzo de 2019, el tribunal de première instance anuló los recargos tributarios del 50 % correspondientes a los ejercicios fiscales de 2008 a 2014 y desestimó la demanda en todo lo demás, reservando la decisión sobre la acción de responsabilidad ejercitada contra el Estado belga.

6 Al examinar ahora esta acción de responsabilidad, el tribunal de première instance plantea las tres cuestiones prejudiciales formuladas más adelante.

II. Derecho aplicable

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

7 El artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta») dispone:

«Toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva respetando las condiciones establecidas en el presente artículo.

Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente y dentro de un plazo razonable por un juez independiente e imparcial, establecido previamente por la ley. Toda persona podrá hacerse aconsejar, defender y representar.

Se prestará asistencia jurídica gratuita a quienes no dispongan de recursos suficientes siempre y cuando dicha asistencia sea necesaria para garantizar la efectividad del acceso a la justicia.»

- 8 El artículo 45 TFUE, apartado 1, establece:

«Quedará asegurada la libre circulación de los trabajadores dentro de la Unión.»

- 9 Por último, el artículo 19 TUE, apartado 1, preceptúa:

«El Tribunal de Justicia de la Unión Europea comprenderá el Tribunal de Justicia, el Tribunal General y los tribunales especializados. Garantizará el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación de los Tratados.

Los Estados miembros establecerán las vías de recurso necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión.»

Convenio de doble imposición entre Francia y Bélgica

- 10 El artículo 24, apartado 3, del Convenio está redactado en los siguientes términos:

«Si un residente de uno de los Estados contratantes considera que los impuestos a los que está sujeto o se prevé que va a estar sujeto han supuesto o van a suponer para él una doble imposición cuyo mantenimiento sería incompatible con las disposiciones del Convenio, podrá, sin perjuicio del ejercicio de los derechos de reclamación y de recurso que le asistan en virtud de la legislación interna de cada Estado, presentar ante las autoridades competentes de su Estado de residencia una solicitud escrita y motivada de revisión de dichos impuestos.

Esta solicitud deberá presentarse antes de que transcurra un plazo de seis meses a partir de la fecha de la notificación o de la retención en origen del segundo impuesto. En caso de que las autoridades ante las que se presente tal solicitud la consideren fundada, alcanzarán un acuerdo con las autoridades competentes del otro Estado contratante para evitar la doble imposición.»

III. Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

1. Posición de la parte demandante

- 11 UN sostiene que el Estado belga está vulnerando sus derechos de defensa y sus derechos fundamentales al obligarle a elegir entre mantener su acción ante los órganos jurisdiccionales belgas y beneficiarse del procedimiento amistoso, que en

el presente asunto daría lugar a la devolución del impuesto francés satisfecho respecto de los ejercicios fiscales en cuestión.

- 12 En su opinión, la incoación de un procedimiento amistoso no puede menoscabar los derechos de recurso interno que asisten al contribuyente. Aduce que el Estado belga le está privando de su derecho fundamental a someter plena y libremente a los órganos jurisdiccionales el litigio que le enfrenta a la Administración, a pesar de que las Administraciones tributarias de ambos Estados reconocen que existe una doble imposición contraria al Convenio. UN afirma que se le impusieron graves sanciones administrativas y considera que la elección que se le ofrece vulnera sus derechos de defensa.
- 13 Además, UN arguye que archivar el procedimiento amistoso sin permitirle presentar sus observaciones y sin esperar el resultado del procedimiento judicial constituye una vulneración de sus derechos de defensa y del artículo 6 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de la que resulta un perjuicio por el importe de los impuestos satisfechos en Francia, cuya devolución le sería negada definitivamente al concluir el procedimiento amistoso. Asimismo, recuerda que, según el artículo 13 de la Constitución belga, «ninguna persona podrá ser privada, en contra de su voluntad, del juez que la ley le asigne».

2. Posición del Estado belga

- 14 El Estado belga recuerda que el procedimiento amistoso previsto por el Convenio permite al contribuyente solicitar que las autoridades fiscales belgas y francesas mantengan un diálogo directo para tratar de encontrar una solución que permita evitar la doble imposición. No se trata de una fase obligatoria para el contribuyente ni de un recurso en el sentido del Code judiciaire (Código Judicial).
- 15 A su parecer, la expresión «sin perjuicio del ejercicio de los derechos de reclamación y de recurso que le asistan en virtud de la legislación interna de cada Estado» que figura en el Convenio significa simplemente que dicho procedimiento deja intactos los derechos de reclamación y recurso que la legislación interna de cada país confiere al contribuyente. En efecto, en su opinión, el procedimiento amistoso es independiente de las vías de recurso previstas por la legislación nacional de los Estados.
- 16 Por otra parte, el Estado belga afirma que el ejercicio de una acción judicial contra los impuestos exigidos en Bélgica no tiene efectos suspensivos en el procedimiento amistoso. A su juicio, el procedimiento contencioso, en el que el contribuyente desempeña un papel activo, se desarrolla conforme a las reglas establecidas en el code des impôts sur les revenus 1992 (Código de los Impuestos sobre la Renta de 1992) y en el Código Judicial, mientras que el procedimiento amistoso previsto por el Convenio se desarrolla entre los dos Estados sin que el contribuyente afectado participe, en principio, en los intercambios entre las autoridades competentes. Añade que en el presente asunto se llegó a una solución

para evitar la doble imposición, de la que la Administración tributaria belga informó al contribuyente al tiempo que precisó que la ejecución del acuerdo estaba supeditada a su renuncia a cualquier procedimiento contencioso interno, práctica esta que tiene por objeto evitar cualquier contradicción entre los resultados del procedimiento nacional y el procedimiento amistoso y que, a la vista de la jurisprudencia nacional reciente, no es censurable. Apunta que dicha práctica tampoco es condenada por la OCDE, que indica lo siguiente en sus comentarios al artículo 25 del modelo de convenio fiscal: «45. [...] *el contribuyente puede tener un contencioso abierto sobre una cuestión determinada, o puede haberse reservado el derecho a optar a tal recurso previsto en la legislación interna y, a pesar de ello, las autoridades competentes pueden seguir considerando la posibilidad de alcanzar un acuerdo. En tal caso, no obstante, es necesario tener en cuenta el interés de una autoridad competente concreta en evitar las divergencias o contradicciones entre la resolución de los tribunales y el acuerdo amistoso que intenta alcanzarse, con las dificultades o riesgo de abuso que ello pueda suponer. En definitiva, la ejecución de tal acuerdo amistoso está supeditada:*

- *a la aceptación de este acuerdo amistoso por el contribuyente; y*
- *al desistimiento por este de la reclamación ante los tribunales en relación con los puntos resueltos por el acuerdo amistoso» (OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2014, Éditions OCDE, p. 414).*

VI. Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 17 La cuestión que se plantea en el presente asunto es si la ejecución del acuerdo amistoso alcanzado con la autoridad fiscal francesa (la devolución del impuesto francés) puede supeditarse a que el contribuyente renuncie de manera incondicional al ejercicio de su acción judicial en Bélgica.
- 18 El órgano jurisdiccional remitente considera que no es ilegal que quien tribute de oficio en Bélgica pese a haber pagado ya el impuesto sobre la renta en Francia impugne dicha imposición ante el juez belga. En efecto, el impuesto sobre la renta reclamado en Bélgica es, por lo general, cuatro o incluso cinco veces superior que el impuesto francés calculado sobre la misma renta, y sobre esta base impositiva, mucho más elevada, se aplican recargos del 50 % del impuesto reclamado.
- 19 Por otra parte, el contribuyente que solicita que los Estados contratantes se pongan de acuerdo en el contexto del procedimiento amistoso previsto en el artículo 24 del Convenio lo hace, sobre todo, para no estar sujeto a doble imposición.
- 20 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el Estado belga respeta el artículo 19 TUE, el artículo 45 TFUE y el artículo 47 de la Carta al supeditar la devolución del impuesto francés al desistimiento de la acción ejercitada ante el

juez belga con arreglo a las disposiciones del Convenio y del Derecho interno cuando, en la práctica habitual de la Administración tributaria belga, el contribuyente no tiene acceso a los documentos administrativos relativos al procedimiento amistoso y, en cualquier caso, no puede comprobar que su situación fiscal ha sido objeto de un examen efectivo por parte de las autoridades tributarias de ambos Estados contratantes.

- 21 Recuerda a este respecto que la Commission d'accès aux documents administratifs (Comisión de Acceso a los Documentos Administrativos) considera que la denegación por la Administración tributaria de acceso al expediente cuando se presenta ante ella una solicitud de acceso a los documentos relativos a un procedimiento amistoso basado en un convenio para evitar la doble imposición es contraria al artículo 32 de la Constitución y a los artículos 4 y 6 de la loi du 11avril 1994 relative à la publicité de l'administration (Ley de 11 de abril de 1994, sobre Publicidad Administrativa).
- 22 El órgano jurisdiccional remitente considera que el litigio está comprendido en el ámbito de la libre circulación de los trabajadores, puesto que UN afirma residir en Francia y pagó allí sus impuestos sobre la renta. Recuerda que, según reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben ejercer tal competencia respetando el Derecho de la Unión.¹ Por lo tanto, aun cuando los Estados miembros tienen la libertad, en el marco de los convenios bilaterales cuyo objeto es evitar la doble imposición, de fijar los criterios de conexión a efectos del reparto de la competencia fiscal, ese reparto de la competencia fiscal no permite a los Estados miembros aplicar medidas contrarias a las libertades de circulación garantizadas por el TFUE. En efecto, en el ejercicio de la potestad tributaria repartida de este modo, los Estados miembros están obligados a ajustarse a las normas de la Unión.² Por consiguiente, cuando los Estados miembros se vinculan en virtud de convenios bilaterales destinados a evitar la doble imposición, están obligados a respetar los principios generales del Derecho de la Unión y los derechos fundamentales de los ciudadanos de la Unión Europea.
- 23 El órgano jurisdiccional remitente recuerda que el artículo 47 de la Carta, que constituye una reafirmación del principio de tutela judicial efectiva, consagra el derecho a un recurso efectivo ante un tribunal en favor de toda persona cuyos

¹ Véase, en este sentido, la sentencia de 23 de enero de 2014, Comisión/Bélgica (C-296/12, EU:C:2014:24), apartado 27 y jurisprudencia citada.

² Véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de marzo de 2019, Jacob y Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205), apartado 25 y jurisprudencia citada, y de 24 de octubre de 2019, État belge (C-35/19, EU:C:2019:894).

derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido vulnerados.³

- 24 De lo anterior se desprende que, en determinados supuestos, en los que existen elementos tanto a favor como en contra de la tesis del interesado, puede estar justificado que este desee tratar de convencer a un juez del fundamento de su postura y conserve, al mismo tiempo, un interés legítimo en recuperar el impuesto extranjero en caso de que dicho juez no la respalde.
- 25 A ello se añade que el impuesto en Bélgica va acompañado de sanciones por fraude (tentativa de elusión del impuesto) que incrementan su importe entre un 50 % y un 200 %, calificadas desde hace mucho tiempo de penales en el sentido del artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. Pues bien, la Cour constitutionnelle (Tribunal Constitucional) y la Cour de cassation (Tribunal de Casación) han reconocido al contribuyente belga el derecho a solicitar al juez que revise la proporcionalidad de la sanción administrativa y a obtener la suspensión de esta. El principio de proporcionalidad, como principio general del Derecho de la Unión, impone a los Estados miembros recurrir a medios que, al tiempo que permitan alcanzar eficazmente el objetivo que persigue la normativa nacional, causen el menor menoscabo a los principios establecidos por la legislación de la Unión.⁴ Dicho esto, en el presente asunto, las autoridades fiscales de ambos Estados, para no privar al interesado de la devolución del impuesto francés, podrían suspender el examen de la situación de dicho interesado en el contexto del procedimiento amistoso hasta que los órganos jurisdiccionales belgas adopten una resolución definitiva en el procedimiento judicial nacional, sin que ello suponga un riesgo de doble no imposición.

V. Cuestiones prejudiciales

- 26 En consecuencia, el órgano jurisdiccional remitente plantea al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1. El artículo 24 del Convenio entre Francia y Bélgica para evitar la doble imposición y establecer las normas de asistencia administrativa y jurídica recíproca en materia de impuestos sobre la renta, firmado en Bruselas el 10 de marzo de 1964, aprobado por la Ley de 14 de abril de 1965, interpretado en el sentido de que las Administraciones tributarias belga y francesa supeditan el

³ Sentencias de 27 de junio de 2013, Agrokonsulting-04 (C-93/12, EU:C:2013:432), apartado 59, y de 2 de marzo de 2021, A.B. y otros (Nombramiento de jueces al Tribunal Supremo — Recursos) (C-824/18, EU:C:2021:153), apartado 87 y jurisprudencia citada.

⁴ Véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de diciembre de 2022, Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030); de 8 de diciembre de 2022, BTA Baltic Insurance Company (C-769/21, EU:C:2022:973); de 14 octubre 2021, Finanzamt N y Finanzamt G (Comunicación de la afectación) (C-45/20 y C-46/20, EU:C:2021:852), apartado 62 y jurisprudencia citada, y de 8 de febrero de 2018, Lloyd's of London (C-144/17, EU:C:2018:78), apartado 32 y jurisprudencia citada.

derecho de un ciudadano belga que afirma tener su residencia fiscal en Francia — hecho que sin embargo niega la Administración tributaria belga—, que solicitó, con carácter cautelar, incoar el procedimiento amistoso para recuperar el impuesto pagado en Francia, a la devolución de dicho impuesto a que desista de forma incondicional de la acción judicial ejercitada ante los órganos jurisdiccionales belgas para impugnar, con carácter principal, la imposición de oficio de que fue objeto en Bélgica, ¿vulnera el artículo 19 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, el artículo 45 del Tratado de la Unión Europea y el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en relación con el principio de proporcionalidad, en la medida en que dicho ciudadano perdería definitivamente el derecho a la devolución del impuesto francés si mantuviera la acción principal ante el juez belga por la que impugna su sujeción al impuesto en Bélgica?

2. En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿cambia la respuesta el hecho de que, para poder recuperar el impuesto pagado en Francia, el interesado, al desistir de su acción judicial dirigida a impugnar la sujeción al impuesto en Bélgica, pierda también el derecho a beneficiarse de un control jurisdiccional efectivo sobre las sanciones administrativas, calificadas de penales en el sentido del Convenio Europeo de Derechos Humanos, consistentes en un recargo impositivo, así como el derecho a que se revise la proporcionalidad de la sanción y a solicitar la suspensión de esta, si bien tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal de Casación le reconocen estas modalidades de individualización de la pena?

3. En caso de respuesta negativa a las dos primeras cuestiones, ¿cambia la respuesta cuando existe una práctica administrativa en virtud de la cual se deniega al interesado el acceso al expediente y a la documentación relativos al procedimiento amistoso entre los dos Estados contratantes, habida cuenta de que la Comisión de Acceso a los Documentos Administrativos y el Consejo de Estado han considerado de manera reiterada que esta denegación es contraria al artículo 32 de la Constitución y a los artículos 4 y 6 de la Ley de 11 de abril de 1994 sobre Publicidad Administrativa?»