

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 26 de mayo de 2016 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Artículos 21 TFUE y 45 TFUE — Libre circulación y libertad de residencia de las personas y de los trabajadores — Impuesto sobre la renta — Pensión de jubilación — Crédito fiscal para pensionistas — Requisitos para su concesión — Posesión de una ficha de retenciones fiscales expedida por la Administración nacional»

En el asunto C-300/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el tribunal administrativo (Tribunal Contencioso-Administrativo) (Luxemburgo), mediante resolución de 16 de junio de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de junio de 2015, en el procedimiento entre

**Charles Kohll,**

**Sylvie Kohll-Schlesser**

y

**Directeur de l'administration des contributions directes,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. F. Biltgen, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet y E. Levits (Ponente), Jueces;

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

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno luxemburgués, por la Sra. D. Holderer, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. W. Roels y la Sra. C. Soulay, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de febrero de 2016;

dicta la siguiente

**Sentencia**

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 45 TFUE.
- 2 Esta petición ha sido presentada en el marco de un litigio entre el Sr. Charles Kohll y la Sra. Sylvie Kohll-Schlesser, jubilados residentes en Luxemburgo, y el directeur de l'administration des contributions directes (Director de la Administración de Impuestos Directos) en relación con la

denegación al Sr. Kohll de un crédito fiscal por lo que se refiere a los ejercicios fiscales 2009 a 2011.

## Marco jurídico

### *Derecho luxemburgués*

3 Con arreglo al artículo 96, apartado 1, de la Ley modificada de 4 de diciembre de 1967 del impuesto sobre la renta (loi modifié du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu) (*Mémorial A* 1967, p. 1228; en lo sucesivo, «LIR»), en su versión vigente en el momento de los hechos del asunto principal:

«Se entenderá por ingresos procedentes de pensiones o rentas:

1. las pensiones de jubilación y las pensiones de supervivencia percibidas por razón de una anterior ocupación asalariada y las demás prestaciones y ventajas, incluso no periódicas o no contributivas, percibidas por el mismo concepto;
2. las rentas, pensiones u otras prestaciones periódicas vencidas y las prestaciones accesorias abonadas por una caja de pensiones autónoma financiada total o parcialmente mediante cotizaciones de los asegurados, así como la prestación a tanto alzado por educación y las rentas contempladas en el artículo 96a;

[...]»

4 Conforme al artículo 139 *ter* de la LIR, incorporado a la citada Ley mediante el artículo 1, punto 24º, de la Ley de 19 de diciembre de 2008 (*Mémorial A* 2008, p. 2622):

«(1) Se concederá un crédito fiscal para pensionistas (CFP) a todos los sujetos pasivos que obtengan ingresos procedentes de pensiones o de rentas en el sentido del artículo 96, [apartado 1, puntos] 1 y 2, que tributen en Luxemburgo y que estén en posesión de una ficha de retenciones fiscales. El crédito fiscal sólo se tomará en consideración una vez para el conjunto de las pensiones y rentas concedidas al sujeto pasivo.

(2) El crédito fiscal para pensionistas se fija en 300 euros anuales. El importe mensual se eleva a 25 euros. El crédito fiscal para pensionistas se limita al período en el que el sujeto pasivo disfrute de ingresos procedentes de pensiones o de rentas en el sentido y conforme a los requisitos del [apartado 1]. Dicho crédito será abonado por la caja de pensiones o por cualquier otro obligado al pago de la pensión durante el ejercicio fiscal al que se refiera, con arreglo a las disposiciones que se establezcan mediante el reglamento grand ducal previsto [en el apartado 4]. No se concederá el crédito fiscal para pensionistas si los ingresos no alcanzan por lo menos el importe de 300 euros anuales o de 25 euros mensuales, respectivamente. El crédito fiscal para pensionistas será imputado y reembolsado al pensionista exclusivamente en el marco de la retención fiscal sobre los sueldos y salarios debidamente practicada por la caja de pensiones o por cualquier otro obligado al pago de la pensión sobre la base de una ficha de retenciones fiscales.

(3) La caja de pensiones o el obligado al pago de la pensión que haya abonado el crédito fiscal para pensionistas y el crédito fiscal monoparental podrá compensar los créditos concedidos con las retenciones fiscales positivas, o, en su caso, solicitar la devolución de los créditos fiscales anticipados con arreglo a las disposiciones que se establezcan mediante el reglamento grand ducal previsto [en el apartado] 4.

(4) Se podrán adoptar disposiciones de aplicación de la presente Ley mediante reglamento

gran ducal.»

5 Según el artículo 143, apartado 1, de la LIR:

«Para cada trabajador por cuenta ajena se establecerá, salvo las excepciones que se establezcan mediante reglamento gran ducal, una ficha de retenciones fiscales que incluya las indicaciones necesarias para la aplicación del tipo de retención y en la que se inscribirán:

a) por la Administración de Impuestos Directos, los requisitos especiales que deban observarse al determinar la retención,

b) por el empresario, las retribuciones abonadas, las retenciones practicadas y los créditos fiscales concedidos.

[...]»

6 El artículo 144 de la LIR dispone:

«Lo dispuesto en los artículos 136 a 143 se aplicará por analogía a las pensiones y a las rentas vencidas contempladas en los puntos 1 y 2 del artículo 96, [apartado 1]. Se fijarán medidas de adaptación mediante reglamento gran ducal.»

7 En virtud del artículo 1, apartado 1, del Reglamento gran ducal, de 19 de diciembre de 2008, por el que regulan las disposiciones de aplicación de la concesión del crédito fiscal para pensionistas (règlement grand-ducal du 19 décembre 2008 réglant les modalités d'application de l'octroi du crédit d'impôt pour pensionnés) (*Mémorial A 2008*, p. 2645):

«El crédito fiscal para pensionistas (CFP) será bonificado por la caja de pensiones o por cualquier otro obligado al pago de la pensión a los pensionistas que dispongan de una ficha de retenciones fiscales en la que se encuentre la inscripción CFP. Si en la ficha de retenciones no está inscrito un crédito fiscal o si el pensionista no dispone de una ficha de retenciones, la caja de pensiones o cualquier otro obligado al pago de la pensión no podrá conceder un crédito fiscal.

[...]»

*Convenio entre el Gran Ducado de Luxemburgo y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición*

8 El Convenio entre el Gran Ducado de Luxemburgo y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de los impuestos sobre la renta y el patrimonio (convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune), firmado en La Haya el 8 de mayo de 1968 (en lo sucesivo, «Convenio de prevención de la doble imposición»), en su versión vigente en el momento de los hechos del asunto principal, establece, en su artículo 19, que, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 20, apartado 1, de dicho Convenio, las pensiones y demás remuneraciones análogas pagadas a un residente de uno de los Estados por razón de un empleo por cuenta ajena anterior sólo tributarán en dicho Estado.

9 Con arreglo al artículo 20, apartado 1, de dicho Convenio, las remuneraciones, incluidas las pensiones, pagadas por uno de los Estados parte de dicho Convenio, sus subdivisiones políticas, entes locales u otras personas jurídicas de Derecho público, ya sea directamente o mediante deducción realizada de los fondos que estos hayan constituido, a una persona física en concepto de servicios prestados a dicho Estado, subdivisión, ente u otra persona jurídica de Derecho

público en el ejercicio de funciones de carácter público, tributarán en dicho Estado.

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

10 El Sr. Kohll y su esposa, la Sra. Kohll-Schlesser, ambos de nacionalidad luxemburguesa, residen en Luxemburgo. El Sr. Kohll percibe dos pensiones de origen neerlandés: una procede de Shell International BV y la otra de Sociale Verzekeringsbank (Caja de seguro social). La Sra. Kohll-Schlesser percibe igualmente una pensión de esta última.

11 El 20 de febrero de 2013, el Sr. Kohll presentó una reclamación contra las liquidaciones del impuesto sobre la renta correspondientes a los ejercicios fiscales 2009 a 2011 alegando que la Administración fiscal luxemburguesa no le había concedido el crédito fiscal para pensionistas previsto en el artículo 139 *ter* de la LIR (en lo sucesivo, «crédito fiscal»).

12 Mediante resolución de 23 de septiembre de 2013, el Director de la Administración de Impuestos Directos desestimó la reclamación del Sr. Kohll. Por un lado, en relación con los ingresos percibidos durante el año 2009, declaró que la reclamación era inadmisibles por haber sido presentada fuera de plazo. Por otro lado, en relación con los ingresos percibidos durante los años 2010 y 2011, confirmó que el Sr. Kohll no tenía derecho al crédito fiscal y le giró liquidaciones complementarias del impuesto sobre la renta relativo a dichos años.

13 El 10 de diciembre de 2013, el Sr. Kohll y la Sra. Kohll-Schlesser interpusieron ante el órgano jurisdiccional remitente, el tribunal administratif (Tribunal Contencioso-Administrativo) (Luxemburgo), un recurso por el que se solicita la anulación de dicha resolución del Director de la Administración de Impuestos Directos.

14 Dicho tribunal considera que el recurso de la Sra. Kohll-Schlesser, que no había presentado en nombre propio una reclamación previa ante el Director de la Administración de Impuestos Directos, es inadmisibles, pero estima en todo caso que el recurso del Sr. Kohll es admisible. Éste alega, en particular, que el artículo 139 *ter* de la LIR es incompatible con el principio de libre circulación de los trabajadores establecido en el artículo 45 TFUE.

15 El tribunal remitente precisa que el crédito fiscal se concede a todos los sujetos pasivos que perciben ingresos procedentes de pensiones o de rentas, en el sentido del artículo 96, apartado 1, puntos 1 y 2, de la LIR, siempre que tributen en el Gran Ducado de Luxemburgo y estén en posesión de una ficha de retenciones fiscales.

16 Según dicho órgano jurisdiccional, si bien las pensiones objeto de litigio en el asunto principal tributan en Luxemburgo, consta que el Sr. Kohll no ha recibido una ficha de retenciones fiscales por lo que se refiere a las pensiones respecto a las cuales afirma tener derecho a un crédito fiscal.

17 En este contexto, el tribunal remitente indica que el artículo 139 *ter* de la LIR puede por tanto causar una discriminación indirecta, en la medida en que supedita la concesión del crédito fiscal al requisito de que el potencial beneficiario esté en posesión de una ficha de retenciones fiscales. Ahora bien, dicho crédito fiscal no se concede a las personas que perciben salarios o pensiones no sujetos a una retención en la fuente, como las pensiones de origen extranjero.

18 En estas circunstancias, el tribunal administratif (Tribunal Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Se opone el principio de la libre circulación de los trabajadores, establecido, en particular, en el

artículo 45 TFUE, a lo dispuesto en el artículo 139 *ter*, apartado 1, de la LIR, en la medida en que dicho artículo reserva a las personas que dispongan de una ficha de retenciones fiscales el crédito fiscal que se contempla en este?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

19 Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente solicita, en esencia, que se dilucide si el artículo 45 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa fiscal nacional, como la controvertida en el asunto principal, que reserva el crédito fiscal para pensionistas a los sujetos pasivos que estén en posesión de una ficha de retenciones fiscales.

#### *Sobre la libertad objeto de litigio*

20 Con carácter previo, procede examinar si el artículo 45 TFUE, cuya interpretación solicita el tribunal remitente, puede ser invocado en una situación, como la controvertida en el asunto principal, que se refiere al tratamiento fiscal, por un Estado miembro, de las pensiones de jubilación abonadas a un residente de dicho Estado miembro por un obligado al pago de dichas pensiones establecido en otro Estado miembro.

21 El Gobierno luxemburgués alberga dudas en cuanto a la aplicabilidad de dicha disposición al asunto principal, y la Comisión Europea estima que la referida disposición sólo sería aplicable si el Sr. Kohll hubiera regresado a Luxemburgo, antes de acceder a la jubilación, con el fin de buscar u ocupar un empleo en dicho Estado miembro. Según la Comisión, el artículo 45 TFUE no sería aplicable al Sr. Kohll si éste se hubiera establecido en Luxemburgo gozando ya de la condición de jubilado y sin intención de ejercer en ese país una actividad profesional.

22 A este respecto, es preciso recordar que todo nacional de la Unión Europea, independientemente de su lugar de residencia y de su nacionalidad, que haya hecho uso del derecho a la libre circulación de los trabajadores y que haya ejercido una actividad profesional en un Estado miembro distinto del Estado miembro de residencia está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 45 TFUE (sentencia de 28 de febrero de 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, apartado 34 y jurisprudencia citada).

23 Por lo que se refiere, en primer lugar, a la pensión abonada al Sr. Kohll por Shell International, consta que ésta se percibe por razón del empleo por cuenta ajena que el interesado ejerció anteriormente en un Estado miembro, concretamente en los Países Bajos, distinto de aquel del que es nacional y en el que residía en el momento de los hechos del asunto principal.

24 Pues bien, como ejerció un empleo por cuenta ajena en otro Estado miembro, el Sr. Kohll ha hecho uso del derecho a la libre circulación previsto en el artículo 45 TFUE.

25 El Tribunal de Justicia ha declarado que el hecho de que una persona ya no mantenga una relación laboral no la priva de la garantía de determinados derechos vinculados a la condición de trabajador, y que una pensión de jubilación, cuya concesión depende de la existencia previa de una relación laboral que ha terminado, forma parte de esta categoría de derechos. En efecto, el derecho a pensión está intrínsecamente vinculado a la condición objetiva de trabajador (véase, en ese sentido, la sentencia de 15 de junio de 2000, Seherer, C-302/98, EU:C:2000:322, apartado 30 y jurisprudencia citada).

26 La situación de un sujeto pasivo como el Sr. Kohll, que percibe una pensión abonada por razón del empleo por cuenta ajena que ocupaba en un Estado miembro distinto de aquel del que es nacional y en el que residía en el momento de los hechos del asunto principal, se distingue así de la situación de una persona que ha realizado toda su carrera profesional en el Estado miembro

del que es nacional y que sólo ejerce su derecho a residir en otro Estado miembro después de haberse jubilado, y que no puede por tanto invocar la libre circulación garantizada por el artículo 45 TFUE (véase, en ese sentido, la sentencia de 9 de noviembre de 2006, Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, apartado 16).

27 Por otro lado, esta apreciación no es contraria a la sentencia de 19 de noviembre de 2015 (Hirvonen, C-632/13, EU:C:2015:765), puesto que el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 21 de ésta, que un pensionista que abandona el Estado miembro en el que pasó toda su vida laboral para establecerse en otro Estado miembro puede invocar, cuando su situación no está comprendida en el ámbito de aplicación de la libre circulación garantizada por el artículo 45 TFUE, el derecho a la libre circulación como ciudadano de la Unión en virtud del artículo 21 TFUE.

28 En consecuencia, un ciudadano y residente de un Estado miembro, como el Sr. Kohll, podrá invocar el artículo 45 TFUE respecto a la pensión de jubilación abonada por razón de su empleo por cuenta ajena ejercido anteriormente en un Estado miembro que no sea ni el de su nacionalidad ni el de su residencia en el momento de los hechos del asunto principal, con independencia de si, después de haber trabajado en ese otro Estado miembro, se ha establecido en su Estado miembro de origen con la intención de buscar u ocupar un empleo en él.

29 Por lo que se refiere, en segundo lugar, a la pensión abonada al Sr. Kohll por la Caja de seguro social, de los autos en poder del Tribunal de Justicia se desprende que las partes del procedimiento principal discrepan en cuanto al fundamento jurídico con arreglo al cual se concede esa pensión al interesado y en cuanto a la facultad del Gran Ducado de Luxemburgo de someterla a tributación, habida cuenta del artículo 20, apartado 1, del Convenio de prevención de la doble imposición.

30 El tribunal remitente, si bien precisa que esta pensión se concede a toda persona que haya residido en los Países Bajos, independientemente de si ha ocupado allí un empleo por cuenta ajena, estima, no obstante, que dicha pensión está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 19 del Convenio de prevención de la doble imposición, a pesar de que dicha disposición se refiera a las pensiones abonadas por razón de un empleo por cuenta ajena.

31 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar el fundamento jurídico con arreglo al cual la Caja de seguro social abona dicha pensión al Sr. Kohll y, en particular, comprobar si esa pensión, aunque se abone *a priori* a todos los residentes neerlandeses, se concedió no obstante en el presente caso al Sr. M. Kohll por razón de su empleo por cuenta ajena en los Países Bajos, o si el importe de dicha pensión depende de la condición de trabajador por cuenta ajena del interesado. En caso afirmativo, podría invocarse el artículo 45 TFUE en el litigio principal por los mismos motivos que los expuestos en los apartados 23 a 28 de la presente sentencia.

32 En cambio, si se constata que ni la obligación de la Caja de seguro social de abonar una pensión al Sr. Kohll ni el importe de ésta dependen de la condición de trabajador por cuenta ajena del interesado, sino del hecho de haber residido en los Países Bajos, podría invocarse el artículo 21 TFUE, que prevé con carácter general el derecho de todo ciudadano de la Unión a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros.

33 En consecuencia, puesto que tanto el artículo 21 TFUE como el artículo 45 TFUE podrían ser aplicables al asunto principal, procede interpretar ambas disposiciones.

34 A este respecto, el hecho de que, en su cuestión prejudicial, el tribunal remitente sólo se haya referido al artículo 45 TFUE no se opone a que el Tribunal de Justicia interprete igualmente el artículo 21 TFUE.

35 En efecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para dar una respuesta adecuada al órgano jurisdiccional que ha iniciado un procedimiento prejudicial, el Tribunal de Justicia puede verse obligado a tomar en consideración normas del Derecho de la Unión a las que el juez nacional no se haya referido en sus cuestiones prejudiciales (sentencia de 28 de febrero de 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, apartado 24 y jurisprudencia citada).

#### *Sobre la existencia de una restricción*

36 En primer lugar, en relación con el artículo 45 TFUE, debe recordarse que, aunque por su tenor las disposiciones relativas a la libre circulación de los trabajadores tienen por objeto, en particular, garantizar el derecho al trato nacional en el Estado miembro de acogida, éstas se oponen también a que el Estado miembro de origen obstaculice la libre aceptación y el ejercicio de un empleo por uno de sus nacionales en otro Estado miembro (sentencia de 28 de febrero de 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, apartado 36 y jurisprudencia citada).

37 En el presente asunto, conforme al Derecho nacional, el crédito fiscal se concede a los sujetos pasivos que perciban ingresos procedentes de una pensión de jubilación sujeta a tributación en Luxemburgo, cuyo importe alcance por lo menos 300 euros anuales o 25 euros mensuales, y que estén en posesión de una ficha de retenciones fiscales.

38 Pues bien, como precisa el tribunal remitente, el beneficiario de una pensión de jubilación no recibe una ficha de retenciones fiscales cuando esa pensión, aunque tribute en Luxemburgo, no sea objeto de una retención en la fuente en ese Estado miembro, debido, en particular, a que el obligado al pago de esa pensión está establecido en otro Estado miembro.

39 De ello se deriva que la ventaja fiscal que constituye el crédito fiscal no se concede a los sujetos pasivos que residen en Luxemburgo cuyas pensiones gravadas en ese Estado miembro tengan su origen en otro Estado miembro.

40 Al establecer una diferencia de trato entre los sujetos pasivos residentes en Luxemburgo, en función del Estado miembro de origen de las pensiones de jubilación, gravadas en Luxemburgo, a las que tengan derecho, y al denegar la ventaja que supone el crédito fiscal a los sujetos pasivos que reciben su pensión de un obligado al pago de la misma establecido en el territorio de otro Estado miembro, la legislación nacional controvertida en el asunto principal puede disuadir a los trabajadores de buscar o aceptar un empleo en un Estado miembro que no sea el Gran Ducado de Luxemburgo.

41 Por consiguiente, tal legislación constituye una restricción de la libre circulación de los trabajadores, prohibida, en principio, por el artículo 45 TFUE.

42 En segundo lugar, en relación con el artículo 21 TFUE, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una normativa nacional que perjudica a determinados nacionales por el mero hecho de haber ejercitado su libertad de circular y residir en otro Estado miembro constituye una restricción de las libertades que el artículo 21 TFUE, apartado 1, reconoce a todo ciudadano de la Unión (sentencia de 26 de febrero de 2015, Martens, C-359/13, EU:C:2015:118, apartado 25 y jurisprudencia citada).

43 En efecto, las facilidades ofrecidas por el Tratado en materia de circulación de los

ciudadanos de la Unión no podrían producir plenos efectos si se pudiera disuadir a un nacional de un Estado miembro de hacer uso de aquéllas, por los obstáculos debidos a su residencia en otro Estado miembro, en razón de una normativa de su Estado de origen que le penaliza por el mero hecho de haber hecho uso de ellas (sentencia de 26 de febrero de 2015, Martens, C?359/13, EU:C:2015:118, apartado 26 y jurisprudencia citada).

44 En el presente asunto, en la medida en que se deniega la ventaja fiscal que supone el crédito fiscal al sujeto pasivo luxemburgués que ha ejercitado su libertad de circular y residir en un Estado miembro del que no es nacional y que percibe, por razón de su residencia en ese otro Estado miembro, una pensión abonada por un obligado al pago de la misma establecido en ese último Estado, dicho sujeto pasivo luxemburgués se encuentra en desventaja en relación con los sujetos pasivos que no hayan ejercido su libertad de circular y residir en otro Estado miembro. La legislación controvertida en el asunto principal, que causa esta diferencia de trato, puede disuadir a un sujeto pasivo de ejercer esta libertad y constituye, por tanto, una restricción a las libertades reconocidas por el artículo 21 TFUE.

#### *Sobre la existencia de una justificación*

45 Tales restricciones sólo son admisibles si afectan a situaciones que no son objetivamente comparables o si están justificadas por una razón imperiosa de interés general (véase, en particular, la sentencia de 17 de diciembre de 2015, Timac Agro Deutschland, C?388/14, EU:C:2015:829, apartado 26).

46 Por lo que respecta a la cuestión de si las situaciones de que se trata en el presente asunto son objetivamente comparables, ha de recordarse que la posibilidad de comparar una situación transfronteriza con una situación interna debe examinarse teniendo en cuenta el objetivo perseguido por la normativa nacional controvertida (véanse, en ese sentido, las sentencias de 25 de febrero de 2010, X Holding, C?337/08, EU:C:2010:89, apartado 22, y de 6 de septiembre de 2012, Philips Electronics UK, C?18/11, EU:C:2012:532, apartado 17).

47 A este respecto, al Gobierno luxemburgués alega que el crédito fiscal ha sido establecido para poner en práctica una política fiscal selectiva en favor de las personas que pertenecen a las capas sociales más vulnerables, permitiéndoles disponer, mediante esta ventaja fiscal, de unos ingresos más elevados.

48 Pues bien, habida cuenta de tal objetivo, un sujeto pasivo residente que perciba una pensión de jubilación que tiene su origen en otro Estado miembro no se encuentra necesariamente en una situación distinta de la de un sujeto pasivo residente que perciba una pensión de este tipo de un obligado al pago de la misma establecido en su Estado de residencia, puesto que ambos contribuyentes podrían pertenecer a las capas sociales más vulnerables.

49 Por consiguiente, la justificación de la restricción sólo puede obedecer a razones imperiosas de interés general. En tal caso, es preciso además que la restricción sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (sentencia de 17 de diciembre de 2015, Timac Agro Deutschland, C?388/14, EU:C:2015:829, apartado 29 y jurisprudencia citada).

50 A este respecto, el Gobierno luxemburgués aduce que el sistema del crédito fiscal está justificado por la necesidad de preservar la coherencia del régimen fiscal nacional, previendo la concesión de un crédito fiscal que es imputable y reembolsable, de manera eficaz, equitativa y realizable, sin que esto suponga una carga administrativa desproporcionada.

51 Según dicho Gobierno, por un lado, este sistema del crédito fiscal es el único practicable,

sin que implique obligaciones administrativas desmesuradas para las administraciones, los obligados al pago de esos ingresos y los administrados. En su opinión, sólo los organismos nacionales encargados del pago de las pensiones y del ingreso en la Hacienda Pública de las retenciones fiscales practicadas disponen, por una parte, de información actualizada que permita conceder el crédito fiscal de manera efectiva, equitativa y adecuada, y, por otra parte, son capaces de imputar o restituir, de modo directo y efectivo, dicho crédito fiscal a los sujetos pasivos interesados.

52 Por otro lado, según el Gobierno luxemburgués, dicho sistema es necesario para preservar la coherencia del régimen fiscal nacional en su conjunto, y, en la legislación luxemburguesa, existe una relación entre el modo de percepción del impuesto, en el presente caso la retención fiscal sobre los ingresos procedentes de pensiones en el sentido del artículo 96, apartado 1, puntos 1 y 2, de la LIR, y el crédito fiscal.

53 Por lo que se refiere, en primer lugar, a las consideraciones de orden administrativo y práctico a las que se refiere el Gobierno luxemburgués, debe recordarse que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que no se puede negar a los Estados miembros la posibilidad de lograr objetivos legítimos mediante la introducción de normas que las autoridades competentes puedan aplicar y controlar sin dificultad (sentencia de 24 de febrero de 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, apartado 33 y jurisprudencia citada).

54 No obstante, debe destacarse que lo que está en discusión en el asunto principal no es ni el sistema basado en la retención en la fuente ni el carácter adecuado y práctico de la expedición de una ficha de retenciones fiscales, sino la denegación absoluta de la ventaja fiscal cuando el sujeto pasivo de que se trate no pueda presentar tal ficha, aunque cumpla los demás requisitos para poder tener derecho a dicha ventaja.

55 Pues bien, no cabe excluir *a priori* que un contribuyente pueda aportar los documentos justificativos pertinentes que permitan a las autoridades tributarias del Estado miembro de tributación comprobar, de manera clara y precisa, la existencia y la naturaleza de los ingresos por pensiones procedentes de otro Estado miembro (véase, por analogía, la sentencia de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, apartado 53).

56 En efecto, nada impide a las autoridades tributarias de que se trate exigir a ese contribuyente que presente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si se cumplen los requisitos para la concesión de dicha ventaja previstos en la normativa controvertida y, por consiguiente, si procede o no conceder la ventaja solicitada (véase, por analogía, la sentencia de 27 de enero de 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, apartado 54).

57 A este respecto, el Gobierno luxemburgués no ha indicado las razones que impedirían tomar como base la información presentada por un sujeto pasivo que solicite el crédito fiscal.

58 Además, como ha señalado el Abogado General en el apartado 68 de sus conclusiones, si bien el Gobierno luxemburgués alega supuestas contingencias administrativas y su carácter desproporcionado, no es muy preciso en cuanto a su naturaleza exacta.

59 En todo caso, debe recordarse que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las dificultades prácticas no pueden justificar por sí solas ninguna restricción a una libertad fundamental garantizada por el Tratado (sentencia de 1 de julio de 2010, Dijkman y Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, apartado 60 y jurisprudencia citada).

60 En segundo lugar, si bien la necesidad de preservar la coherencia de un régimen fiscal puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el

Tratado, para que una alegación basada en tal justificación pueda prosperar, el Tribunal de Justicia exige que exista una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de esa ventaja con un gravamen fiscal determinado, debiendo apreciarse el carácter directo de ese vínculo en relación con el objetivo de la normativa controvertida (véase, en ese sentido, la sentencia de 1 de julio de 2010, *Dijkman y Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, EU:C:2010:397, apartados 54 y 55 y jurisprudencia citada).

61 Pues bien, en el presente asunto, el Gobierno luxemburgués no alega la existencia de una relación directa entre el crédito fiscal y un gravamen fiscal determinado, siendo así que las pensiones procedentes de otro Estado miembro, al igual que las pensiones de origen luxemburgués, están sujetas a tributación en Luxemburgo, sino que se basa en la existencia de una relación entre el crédito fiscal y una técnica de imposición, a saber, la retención en la fuente, aplicada únicamente a las pensiones cuyo obligado al pago está establecido en Luxemburgo. La ventaja fiscal objeto de litigio en el asunto principal no está compensada, por tanto, con un gravamen determinado, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado anterior de la presente sentencia.

62 En consecuencia, procede hacer constar que las restricciones derivadas de la aplicación de la normativa fiscal nacional controvertida en el asunto principal, en principio prohibidas por los artículos 21 TFUE y 45 TFUE, no pueden justificarse por los motivos invocados por el Gobierno luxemburgués.

63 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que los artículos 21 TFUE y 45 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa fiscal nacional, como la controvertida en el asunto principal, que reserva el crédito fiscal para pensionistas a los sujetos pasivos que estén en posesión de una ficha de retenciones fiscales.

### **Costas**

64 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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 Décima) declara:

**Los artículos 21 TFUE y 45 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa fiscal nacional, como la controvertida en el asunto principal, que reserva el crédito fiscal para pensionistas a los sujetos pasivos que estén en posesión de una ficha de retenciones fiscales.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: francés.