

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (sala quinta)

16 de enero de 2025 (*)

«Procedimiento prejudicial – Ciudadanía de la Unión – Artículo 21 TFUE, apartado 1 – Derecho de libre circulación y de residencia en el territorio de los Estados miembros – Legislación fiscal – Impuesto sobre la renta – Cálculo del importe de la deducción básica de carácter personal respecto del hijo a cargo que se haya beneficiado de ayuda a la movilidad con fines educativos en el marco del programa Erasmus + – Reglamento (UE) n.º 1288/2013 – Fiscalidad de las becas destinadas a facilitar la movilidad de las personas físicas reguladas por el presente reglamento – Restricción a la libre circulación – Proporcionalidad »

En el asunto C-277/23,

PETICIÓN de decisión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE, presentada por el Ustavni sud Republike Hrvatske (Tribunal Constitucional, Croacia), mediante resolución de 18 de abril de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de abril de 2023, en el procedimiento

EP

contra

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

compuesto por el Sr. I. Jarukaitis, Presidente de la Sala Cuarta, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, MM. D. Gratsias y Z. Csehi (ponente), jueces,

Abogado General: Sr. M. Szpunar,

secretario: Sr. A. Calot Escobar,

Visto el procedimiento escrito,

considerando las observaciones presentadas:

- por el Gobierno croata, por la Sra. ^{G.} Vidović Mesarek, en calidad de agente,
- por la Comisión Europea, por MM. B.-R. Killmann, M. Mataija, W. Roels y H. van Vliet, en calidad de agentes,

Habiendo oído al Abogado General en sus conclusiones en la audiencia del 4 de julio de 2024,

devuelve el presente

Detener

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 18, 20, 21 y del artículo 165 TFUE, apartado 2, segundo guión, así como del artículo 67 del Reglamento (CE) n^o 883/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo de de 29 de abril de 2004, sobre la coordinación de los sistemas de seguridad social (DO 2004, L 166, p. 1, y enmienda DO 2004, L 200, p.
- 2 Esta solicitud se presentó en el contexto de un procedimiento entre E. P. y el Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (Ministerio de Finanzas de la República de Croacia, servicio autónomo responsable del procedimiento administrativo de segundo nivel) (en adelante, el “autonómico servicio encargado del trámite administrativo de segundo nivel”) respecto de la toma en cuenta por parte de la administración fiscal, a efectos del cálculo de la deducción aplicable en el Impuesto sobre la Renta de E. P., la ayuda a la movilidad con fines educativos en el marco del programa Erasmus+ del que se beneficia un hijo a cargo.

El marco legal

Derecho de la Unión

Reglamento n^o 883/2004

- 3 El artículo 1 · letra z), del Reglamento n^o 883/2004 dispone:

“Para los efectos de este reglamento:

[...]

- z) el término “prestaciones familiares” significa todas las prestaciones en especie o en efectivo destinadas a compensar los gastos familiares, excluidos los anticipos de pensión alimenticia y las asignaciones especiales por nacimiento o adopción a que se refiere el anexo I »
- 4 El artículo 3, apartado 1, de dicho Reglamento dispone:

“El presente Reglamento se aplica a toda la legislación relativa a las ramas de la seguridad social que se refieren a:

[...]

j) prestaciones familiares. »

5 Según el artículo 67 de dicho Reglamento, titulado «Miembros de la familia residentes en otro Estado miembro»:

“Una persona tiene derecho a prestaciones familiares de conformidad con la legislación del Estado miembro competente, incluso para los miembros de su familia que residen en otro Estado miembro, como si residieran en el primer Estado miembro. Sin embargo, el pensionista tiene derecho a prestaciones familiares de conformidad con la legislación del Estado miembro competente para su pensión. »

Reglamento (UE) nº 1288/2013

6 Reglamento (UE) nº 1288/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2013, por el que se establece “Erasmus +”: el programa de la Unión para la educación, la formación, la juventud y el deporte y se derogan las Decisiones nº 1719 /2006/CE, nº 1720 /2006/CE y nº 1298 /2008/CE (DO 2013, L 347, p. 50), que estaba en vigor en el momento de los hechos, incluía el considerando 40, redactado del siguiente modo:

“Para mejorar el acceso al programa, las subvenciones destinadas a facilitar la movilidad de las personas deberían adaptarse en función del coste de la vida y los gastos de manutención en el país anfitrión. De conformidad con la legislación nacional, también se debe alentar a los Estados miembros a eximir estos intercambios de impuestos y cargas sociales. La misma exención debería aplicarse a los organismos públicos o privados que concedan esta ayuda financiera a las personas interesadas. »

7 El artículo 6 de dicho Reglamento, titulado «Acciones del programa», disponía, en su apartado 1:

“En el ámbito de la educación y la formación, el programa persigue sus objetivos a través del siguiente tipo de acciones:

a) movilidad de personas con fines educativos y formativos;

[...] »

8 El artículo 18 de dicho Reglamento, titulado «Presupuesto», disponía, en su apartado 7:

“Los fondos para la movilidad de personas con fines de educación y formación descritos en el artículo 6, apartado 1, letra a), y en el artículo 12, letra a), que son gestionados por una o más agencias (en lo sucesivo denominadas “agencia nacional”), se asignan en función de de la población y del coste de la vida en el Estado miembro, de la distancia entre las capitales de los Estados miembros y de los resultados. El parámetro de rendimiento representa el 25 % del total de los fondos según los criterios mencionados en los apartados 8 y 9. En lo que respecta a las asociaciones estratégicas a que se refiere el artículo 8, apartado 1, letra a), y el artículo 14, letra a), 1, letra a), y que deben serán elegidos y gestionados por una agencia nacional, los fondos se asignarán sobre la base de criterios que definirá la Comisión [Europea] de conformidad con el procedimiento de examen contemplado en el artículo 36, letra a). 3. Estas claves de reparto sean, en la medida de lo posible, neutrales en relación con los diferentes sistemas de educación y formación de los Estados miembros, eviten reducciones sustanciales del presupuesto anual asignado a los Estados miembros de un año para otro y reduzcan los desequilibrios excesivos. en cuanto al nivel de las subvenciones asignadas. »

ley nacional

9 La Zakon o porezu na dohodak (Ley del Impuesto sobre la Renta), de 3 de diciembre de 2004 (NN 177/04), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «ZPD»), dispone, en su artículo 6, que la base imponible del impuesto sobre la renta se reduce mediante la deducción personal.

10 Según el artículo 10, puntos 13, 18 y 20 de la ZPD, están exentos del impuesto sobre la renta:

“13. Becas para estudiantes de educación a tiempo completo en instituciones de educación superior y universidades, así como para estudiantes de doctorado y postdoctorado, para las cuales se proporcionan fondos en el presupuesto estatal de la República de Croacia y se pagan becas, a saber. con cargo al presupuesto [de la Unión], que están regulados por convenios internacionales específicos y destinados a estudiantes que cursan estudios a tiempo completo en centros de enseñanza superior,

[...]

18. becas para estudiantes seleccionados mediante concursos públicos, en los que todos los estudiantes pueden participar en igualdad de condiciones, para la educación a tiempo completo en establecimientos de educación superior, que son remuneradas, en concreto concedidas por fundaciones, establecimientos y otras instituciones registradas en la República de Croacia para con fines de educación y formación o de investigación científica, cuya acción se regula por disposiciones especiales y que se establecen con el fin de conceder becas,

[...]

20. cantidades pagadas como subvenciones de fondos y programas de la Unión Europea a través de autoridades acreditadas de conformidad con la normativa de la Unión Europea en la República de Croacia para la implementación de acciones de movilidad en el marco de programas y fondos de la Unión Europea con fines de educación y desarrollo profesional, de conformidad con el Reglamento financiero de la Comisión Europea, dentro de los límites de los importes prescritos.

11 El artículo 36 de la ZPD establece:

“(1) El importe total de los ingresos percibidos por los residentes está sujeto, de conformidad con el artículo 5 de la presente Ley, a una deducción personal básica de 2.200 [kunas croatas (HRK) (aproximadamente 292 euros)] por cada mes de el ejercicio fiscal para el cual se establece el impuesto. [...]

(2) Los residentes podrán incrementar la deducción básica a que se refiere el apartado 1 de este artículo en las siguientes cantidades:

[...]

2. Por hijos a cargo: 0,5 de la deducción personal básica por el primer hijo, 0,7 por el segundo, 1,0 por el tercero, 1,4 por el cuarto, 1,9 por el quinto y, por cada hijo adicional, el factor de la deducción personal básica se incrementa progresivamente en 0,6, 0,7, 0,8, 0,9, 1,0... más en relación al factor de deducción básico carácter personal del hijo anterior.

[...]

(4) Se consideran familiares cercanos e hijos a cargo las personas físicas cuyas rentas imponibles, rentas exentas y demás cantidades que, en el sentido de esta Ley, no tengan la consideración de renta, no excedan de una cantidad correspondiente a cinco veces el Deducción personal básica a que se refiere el apartado 1 de este artículo, con carácter anual.

(5) No obstante lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo, para la determinación del derecho a la deducción personal en favor de los familiares próximos y de los hijos a cargo, se aplicarán las cantidades previstas de conformidad con las disposiciones especiales en materia de asistencia social, subsidios por hijos y asistencia al recién nacido. , es decir, las cantidades destinadas al equipamiento del recién nacido, así como las pensiones familiares pagadas tras el fallecimiento de uno de los padres. [...] »

12 El artículo 54 de la ZPD prevé, para determinados contribuyentes, entre ellos el demandante en el litigio principal, residentes en las regiones asistidas y en la ciudad

de Vukovar (Croacia), una deducción personal básica de un importe superior al previsto en el artículo 36. 1) de la ZPD, que en el momento de los hechos ascendía a 3.000 HRK, lo que tiene como consecuencia, en virtud de del artículo 36, apartado 2, número 2, de dicha Ley, un aumento del importe de la deducción por hijos a cargo prevista en dicha disposición.

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

- 13 La demandante en el litigio principal, nacional croata, está sujeta al impuesto sobre la renta y a un recargo del impuesto sobre la renta como ingreso fiscal especial de una entidad local. Dada la situación de su domicilio, se beneficia de determinadas ventajas fiscales previstas por la ZPD.
- 14 De la resolución de remisión se desprende que uno de los hijos a cargo del demandante en el litigio principal recibió, durante el curso académico 2014/2015, una ayuda a la movilidad con fines educativos en el marco del programa Erasmus+ para su estancia de estudios en una universidad de Finlandia. y que, antes de su salida a este país a finales de 2014, se le abonó un anticipo de esta ayuda por importe de 1 840€.
- 15 Para los períodos impositivos anteriores al año 2014, la demandante en el litigio principal se benefició, con arreglo a los artículos 36, apartado 2, punto 2, y 54, apartado 1, punto 2, de la ZPD, de «un aumento de la deducción personal básica por un hijo dependiente.
- 16 Mediante notificación fiscal de 27 de julio de 2015, la Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (administración fiscal del Ministerio de Hacienda de la República de Croacia) informó a la demandante en el litigio principal de que debía pagar el impuesto en cuestión porque se había eliminado el incremento de la deducción personal básica respecto de su hijo a cargo para el período comprendido entre el 1^o el 31 de enero diciembre de 2014, en la medida en que había percibido, durante este período, cantidades superiores al umbral contemplado en el artículo 36, apartado 4, de la ZPD, que fue superado debido a la percepción, por parte de este niño, de una ayuda a la movilidad en el marco del programa Erasmus +. .
- 17 La demandante en el litigio principal presentó una reclamación contra esta liquidación fiscal ante el servicio independiente encargado del procedimiento administrativo de segundo nivel, alegando que, indebidamente, no pudo beneficiarse, para el año 2014, del incremento de la deducción personal básica por su hijo dependiente. Según ella, la ayuda a la movilidad pagada a los estudiantes con fines educativos en el marco del programa Erasmus+ debería calificarse de "ayuda social" y, por tanto, de conformidad con el artículo 36, apartado 5, de la ZPD, no debería

tenerse en cuenta a la hora de determinar el derecho al incremento de la deducción personal básica por hijos a cargo.

- 18 Mediante resolución de 17 de julio de 2019, el servicio independiente encargado del procedimiento administrativo de segundo nivel desestimó dicha denuncia por infundada.
- 19 La demandante en el litigio principal interpuso un recurso contra dicha decisión ante el Upravni sud Osijek (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Osijek, Croacia), que, mediante sentencia de 30 de enero de 2020, desestimó por infundado.
- 20 La demandante en el litigio principal recurrió dicha sentencia ante el Visoki upravni sud (Tribunal administrativo de apelación, Croacia), que la desestimó mediante sentencia de 20 de enero de 2021.
- 21 El demandante en el litigio principal interpuso un recurso constitucional contra dicha sentencia ante el Ustavni sud Republike Hrvatske (Tribunal Constitucional, Croacia), que es el órgano jurisdiccional remitente. En apoyo de su recurso invoca, en particular, un motivo basado en el incumplimiento de la obligación, prevista en la Constitución de la República de Croacia, de proteger los derechos subjetivos que le confiere el Derecho de la Unión. Más concretamente, afirma haber sido discriminada, en violación del artículo 18 TFUE, y desfavorecida, en violación del artículo 20, apartado 2, letra a), y del artículo 21, apartado 1, del TFUE, debido al ejercicio, por parte de su hijo a cargo, de su derecho a circular y residir en un Estado miembro distinto de su Estado miembro de origen con fines educativos.
- 22 El órgano jurisdiccional remitente pregunta si el Derecho de la Unión es aplicable a la situación del demandante en el litigio principal y, más concretamente, si la legislación fiscal nacional controvertida en el litigio principal es compatible con los artículos 18, 20, 21 y 1 con el artículo 165. 2) TFUE y artículo 67 del Reglamento nº 883/2004 .
- 23 Observa además que del informe del Defensor del Pueblo de la República de Croacia correspondiente al año 2017 se desprende que recibió de universidades croatas información según la cual los estudiantes interesados en hacer uso de las medidas previstas por el programa Erasmus + renunciaron tras conocer que, según la interpretación adoptada por el Ministerio de Finanzas de la República de Croacia, la percepción de las ayudas a la movilidad con fines educativos en el marco del programa Erasmus+ tuvo como consecuencia privar a sus padres del derecho a incrementar la deducción personal básica por hijos a cargo, lo que provocó una reducción en el número de solicitudes de estudiantes interesados en este tipo de medidas.

En estas circunstancias, el Ustavni sud Republike Hrvatske (Tribunal Constitucional) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- "1) ¿Deben interpretarse las disposiciones de los artículos 18, 20, 21 y el segundo guión del apartado 2 del artículo 165 TFUE en el sentido de que se oponen a las normas de un Estado miembro que establecen que un progenitor pierde su derecho al aumento? en la deducción básica anual del Impuesto sobre la Renta por hijos a cargo cuando se hayan pagado ayudas a la movilidad de estudiantes cuyo importe supere el umbral fijo prescrito a este hijo, como estudiante dependiente que ha ejercido la libertad de circular y residir en otro Estado miembro con fines educativos, de modo que hizo uso, sobre la base de actos de aplicación nacional, de las medidas previstas en el artículo 6, apartado 1. (a) del Reglamento n.º ^{1288/2013} a efectos del ejercicio de la movilidad para estudiantes de un Estado miembro con un coste de vida medio inferior o medio hacia un ¿Estado miembro con un coste de vida medio más elevado, tal como lo definen los criterios de la Comisión Europea en el sentido del artículo 18, apartado 7, del presente Reglamento?
- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 67 del Reglamento n.º ^{883/2004} en el sentido de que se opone a las normas de un Estado miembro que establecen que un progenitor pierde su derecho a la deducción aumentada del impuesto básico anual sobre la renta para un estudiante dependiente que, durante una estancia de estudios en otro Estado miembro, se haya beneficiado de la ayuda a la movilidad de estudiantes prevista en el artículo 6, apartado 1, en virtud de a), del Reglamento n.º ^{1288/2013} ? »

Sobre las preguntas preliminares

Sobre la admisibilidad

Según el Gobierno croata, las cuestiones prejudiciales son inadmisibles. Sostiene, a este respecto, que, si bien es cierto que los estudiantes están sujetos al Derecho de la Unión cuando ejercen su derecho a la libre circulación para realizar estudios en un Estado miembro distinto de su Estado miembro de origen en el marco de su participación en el programa Erasmus+, no se puede deducir que este derecho también se aplique a los miembros de su familia, en particular a sus padres. La situación fiscal de la demandante en el litigio principal y, en particular, el cálculo de su impuesto sobre la renta, así como la determinación de su derecho a la deducción personal básica, se rigen por el Derecho nacional y no están sujetos al Derecho nacional de la Unión. la forma invocada por él. Tanto más cuanto que la situación de la demandante en el litigio principal es de carácter puramente interno, habida cuenta de su nacionalidad, de que trabaja en Croacia, percibe allí ingresos y no ha

hecho uso personalmente de la libertad de circulación ni se beneficiaron de ayudas de movilidad con fines educativos en el marco del programa Erasmus+.

26 A este respecto, procede recordar que corresponde al único órgano jurisdiccional nacional que conoce del litigio principal, que debe asumir la responsabilidad de la decisión judicial que se adopte, apreciar, a la luz de las particularidades de dicho litigio, si es necesaria una cuestión prejudicial para poder dictar sentencia así como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. De ello se deduce que las cuestiones planteadas por los órganos jurisdiccionales nacionales se benefician de una presunción de pertinencia y que la negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre estas cuestiones sólo es posible si resulta claramente que la interpretación solicitada no tiene conexión con la realidad o el objeto del litigio en el litigio. procedimiento principal, si el problema es de carácter hipotético o si el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos fácticos y jurídicos necesarios para responder útilmente a dichas cuestiones (véase, en particular, la suspensión del procedimiento). 21 de diciembre de 2023, *Royal Antwerp Football Club*, C-680/21, EU:C:2023:1010, apartado 35 y jurisprudencia citada).

27 Sin embargo, en el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente expone precisamente las razones que le llevaron a considerar que para dictar su resolución es necesaria una interpretación del Derecho de la Unión y que las respuestas a las cuestiones prejudiciales pueden tener repercusiones en el resultado del conflicto principal. Considera que, teniendo en cuenta el objeto del recurso de que conoce y a falta de jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el carácter discriminatorio o desproporcionado de las medidas fiscales nacionales relativas a la movilidad de los estudiantes en el marco del programa Erasmus +, está obligado en particular, para dictar su decisión, a determinar si los actos individuales que son objeto del recurso ante él son contrarios a los artículos 18, 20, 21 y al artículo 165, párrafo 2, TFUE.

28 Además, no puede considerarse que una situación tenga un carácter «puramente interno» en la que se plantea la cuestión de si, y en su caso en qué medida, la participación en un programa regido por el Derecho de la Unión, como el programa Erasmus +, tiene un impacto en el régimen tributario aplicable al padre contribuyente a cargo del hijo que participó en este programa, ya sea que esta situación se rija o no por esta ley. La evaluación del alcance y las modalidades de este posible impacto no se refiere a la admisibilidad de las cuestiones planteadas, sino al fondo del asunto.

29 De ello se deduce que las cuestiones prejudiciales son admisibles.

en la parte inferior

- 30 En sus cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente invoca varias disposiciones del Derecho de la Unión con las que pretende comprobar si entran en conflicto con una legislación nacional como la controvertida en el litigio principal.
- 31 Por lo que respecta al artículo 67 del Reglamento nº 883/2004 , procede señalar, de entrada, que dicho artículo tiene por objeto determinar la legislación del Estado miembro que regula el derecho a prestaciones familiares. Sin embargo, como han alegado el Gobierno croata y la Comisión, en la medida en que la deducción fiscal controvertida en el litigio principal no es una prestación en efectivo destinada a compensar los gastos familiares, sino una ventaja fiscal que reduciría, en determinadas condiciones, la importe del impuesto sobre la renta, esta deducción no constituye una prestación familiar, en el sentido del artículo 1 (letra z), del Reglamento nº 883/2004 . De lo anterior se deduce que el artículo 67 de dicho Reglamento no es aplicable en el marco del litigio principal.
- 32 Por lo que se refiere al artículo 18 TFUE y, más concretamente, a la prohibición de discriminación por razón de la nacionalidad que en él se menciona, se desprende de la resolución de remisión que el órgano jurisdiccional remitente considera, teniendo en cuenta, en particular, los objetivos del Reglamento nº 1288 /2013 , que la situación del demandante en el litigio principal no es comparable ni, en general, a la de las personas sujetas al impuesto sobre la renta cuyos hijos no han ejercido su derecho al impuesto sobre la renta. libre circulación ni, en particular, a la de aquellos sujetos pasivos cuyos hijos hayan obtenido ayudas de movilidad con fines educativos en el marco del programa Erasmus + para una estancia de estudios universitarios en Estados miembros con costes de vida similares o más débiles. Por otra parte, teniendo en cuenta el hecho de que el hijo del demandante en el litigio principal se trasladó, para realizar sus estudios universitarios, a un Estado miembro con un coste de vida más elevado que el de Croacia, este tribunal se pregunta si la no -la aplicación de la excepción prevista en el artículo 36, apartado 5, de la ZPD al demandante en el litigio principal debe considerarse una restricción injustificada a la libre circulación de estudiantes con arreglo a los artículos 20 y 21 TFUE.
- 33 En estas circunstancias, procede considerar que, mediante sus cuestiones, que deben examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 20 TFUE y 21 TFUE, leídos a la luz del artículo 165, apartado 2, segundo El guión del TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a las normas de un Estado miembro que, para determinar el importe de la deducción personal básica a la que debe acogerse un progenitor El contribuyente tiene derecho al título de su hijo a cargo, tiene en cuenta las ayudas a la movilidad con fines educativos de las que este hijo se benefició en el marco del programa Erasmus+, resultando, en su caso, la pérdida del derecho al incremento de este deducción en el contexto del cálculo del impuesto sobre la renta.

- 34 Con carácter preliminar, es importante recordar que, si, según reiterada jurisprudencia, la imposición directa es competencia de los Estados miembros y si este derecho no se opone, en principio, a que los Estados miembros graven los rendimientos financiados por la Unión fondos [véanse, en este sentido, sentencias de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93, UE:C:1995:31, punto 21; de 7 de septiembre de 2023, *Finanzamt G (Proyectos de ayuda al desarrollo)*, C-15/22, EU:C:2023:636, punto 64, y de 23 de noviembre de 2023, *Ministarstvo financija* C-682/22, EU:C :2023: 920, punto 33], dicha imposición debe hacerse respetando la ley de la Unión, en particular las disposiciones del Tratado FUE relativas a la libertad reconocida a todo ciudadano de la Unión de circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros (véase, por analogía, sentencia de 12 de julio de 2005, *Schempp*, C-403/03, EU:C:2005:446, apartado 19).
- 35 Estas consideraciones también se aplican cuando, como en el caso de autos, no se trata, estrictamente hablando, de la imposición de las rentas financiadas con fondos de la Unión, sino de su contabilización en el cálculo del impuesto sobre la renta de un contribuyente que tiene a su cargo un hijo que se ha beneficiado de dichos ingresos.
- 36 A este respecto, en primer lugar, procede recordar que el artículo 20 TFUE confiere a toda persona que tenga la nacionalidad de un Estado miembro el estatuto de ciudadano de la Unión, que es el estatuto fundamental de los nacionales de los Estados miembros [sentencias de 20 de septiembre de 2001, *Grzelczyk*, C-184/99, EU:C:2001:458, apartado 31, y de 5 de septiembre 2023, *Udlændinge- og Integrationsministeriet (Pérdida de la nacionalidad danesa)*, C-689/21, EU:C:2023:626, apartado 29].
- 37 Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, un nacional de un Estado miembro que, en su calidad de ciudadano de la Unión, haya ejercido su libertad de circulación y residencia en un Estado miembro distinto de su Estado miembro de origen podrá invocar los derechos relacionados con este estatuto, en particular los previstos en el artículo 21, apartado 1, del TFUE, incluso, en su caso, respecto de su Estado miembro de origen (sentencia de 22 de febrero de 2024, *Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date*, C-491/21, EU:C:2024:143, punto 26 y jurisprudencia citada).
- 38 En segundo lugar, procede señalar que una legislación nacional que perjudica a determinados nacionales simplemente porque han ejercido su libertad de circular y residir en otro Estado miembro constituye una restricción de las libertades reconocidas por el artículo 21, apartado 1, TFUE a cualquier ciudadano del Estado miembro. Unión [sentencias de 18 de julio de 2006, *De Cuyper*, C-406/04, EU:C:2006:491, punto 39, y de 25 de julio de 2018, *A (Ayuda a una persona discapacitada)*, C-679/16, EU:C:2018:601, punto 60].

- 39 En efecto, las facilidades que ofrece el Tratado FUE en materia de circulación de los ciudadanos de la Unión no podrían producir todos sus efectos si se pudiera disuadir a un nacional de un Estado miembro de utilizarlas, debido a los obstáculos debidos a su estancia en otro Estado miembro. Estado miembro, debido a la normativa de su Estado de origen que le penaliza simplemente por haber hecho uso de dichas instalaciones [véanse, en este sentido, sentencias de 29 de abril de 2004, *Pusa*, C-224/02, EU:C:2004:273, apartado 19, y de 25 de julio de 2018, *A (Ayuda a una persona con discapacidad)*, C-679/16, EU:C:2018:601, apartado 61].
- 40 Esta consideración es especialmente importante en el ámbito de la educación, teniendo en cuenta los objetivos perseguidos por el artículo 6 TFUE, letra e), y el segundo guión del artículo 165 TFUE, apartado 2, a saber, en particular, fomentar la movilidad de estudiantes y profesores (sentencias de 11 de julio de 2002, *D'Hoop*, C-224/98, EU:C:2002:432, punto 32, y de 24 de octubre de 2013, *Thiele Meneses*, C-220/12, EU:C:2013:683, punto 24).
- 41 Además, el programa Erasmus +, al igual que otros programas de acción de la Unión en el ámbito de la educación, se basa en los artículos 165 y 166 del TFUE y tiene como objetivo, en particular, promover la movilidad de los estudiantes dentro de la Unión y permitirles iniciar o continuar sus estudios en diferentes Estados miembros, independientemente de su lugar de origen, reforzando así la dimensión europea de la educación y la formación. Sin embargo, es probable que la implementación de este objetivo se tope con los costes adicionales que genera esta movilidad, dados los medios económicos de que disponen los estudiantes y sus padres. El apoyo financiero proporcionado, en particular, a través de becas destinadas a facilitar la movilidad de los beneficiarios de este programa, demuestra la voluntad de la Unión de contribuir a superar estos obstáculos de manera concreta y eficaz.
- 42 En este contexto, procede señalar que, en el considerando 40 del Reglamento n.º 1288/2013, el legislador de la Unión invitó a los Estados miembros, respetando su Derecho nacional, a eximir las becas destinadas a facilitar la movilidad de las personas físicas cubiertas por esta regulación de cualquier impuesto o tasa de seguridad social, sin imponer, no obstante, ninguna obligación particular a los Estados miembros en lo que respecta, en particular, al cálculo del impuesto sobre la renta de los padres contribuyentes, la imposición directa es, en principio, competencia de los Estados miembros, como se recuerda en el apartado 34 de la presente sentencia.
- 43 Ciertamente, el Derecho de la Unión no garantiza a un ciudadano de la Unión que el ejercicio de su libertad de circulación sea neutral en materia fiscal. Dadas las disparidades en las reglamentaciones de los Estados miembros en este ámbito, tal ejercicio puede, según el caso, ser más o menos ventajoso o incluso desventajoso. Este mismo principio se aplica a fortiori a una situación en la que el interesado no ha

ejercido su derecho de circulación por sí mismo, pero afirma ser víctima de un trato desventajoso tras el ejercicio de la libertad de circulación de un miembro de su familia (véase, a. en este sentido, sentencia de 12 de julio de 2005, [Schempp](#) , C-403/03, EU:C:2005:446, apartados 45 y 46).

44 Sin embargo, una vez que un Estado miembro participa en el programa Erasmus +, debe garantizar que las disposiciones de asignación y fiscalidad de las becas destinadas a facilitar la movilidad de los beneficiarios de este programa no creen una restricción injustificada al derecho a circular y residir en el territorio de los Estados miembros (véanse, por analogía, las sentencias de 23 de octubre de 2007, [Morgan y Bucher](#) , C-11/06 y C-12/06, EU:C:2007:626, apartado 28, y de 26 de febrero de 2015, [Martens](#) , C-359/13, EU:C:2015:118, apartado 24).

45 En el presente caso, consta que, por un lado, las ayudas a la movilidad con fines educativos en el marco del programa Erasmus + no estaban, como tales, sujetas a tributación en Croacia en el momento de los hechos, sino que tenido en cuenta a efectos del cálculo del impuesto sobre la renta del solicitante. Por otra parte, se vio perjudicada en la medida en que se le aplicaron las disposiciones nacionales controvertidas en el litigio principal debido a que su hijo a cargo percibía dichas ayudas.

46 Por lo tanto, es probable que tales disposiciones disuadan a los nacionales de la Unión de ejercer su libertad de circular y residir en un Estado miembro distinto de su Estado miembro de origen, teniendo en cuenta el impacto que el ejercicio de esta libertad puede tener en el cálculo de la impuesto sobre la renta de los padres contribuyentes, y es probable que perjudique la movilidad de los estudiantes dentro de la Unión en el marco del programa Erasmus +.

47 En consecuencia, teniendo en cuenta la ayuda a la movilidad de la que se ha beneficiado un hijo a cargo en el marco del programa Erasmus+ a efectos de determinar el importe de la deducción básica a la que tiene derecho un progenitor contribuyente por ese hijo, con la consecuencia, la pérdida de la derecho a aumentar esta deducción en el contexto del cálculo del impuesto sobre la renta, puede constituir una restricción al derecho de libre circulación y residencia de que disfrutaban los ciudadanos de la Unión en virtud del artículo 21 TFUE.

48 La existencia de tal restricción no puede desvirtuarse por el hecho de que, por una parte, el hijo a cargo, que ejerció su libertad de circulación, no fuera él mismo el contribuyente al que se vio privado, en el marco del cálculo de la renta, impuesto, de su derecho al aumento de la deducción personal básica por hijos a cargo y, por otra parte, que el progenitor contribuyente perjudicado no ejerció su libertad de circulación.

- 49 En efecto, las consecuencias fiscales desfavorables para un progenitor contribuyente con un hijo a cargo que ha ejercido su libertad de circulación constituyen una restricción a la libre circulación en el sentido del artículo 21 TFUE, ya que resultan del ejercicio de esta libertad por este hijo. Por lo tanto, la circunstancia de que estas consecuencias desfavorables no se hayan producido en manos del niño que ha ejercido su derecho a la libre circulación, sino en manos de este progenitor, ejerza o no ese mismo derecho, es irrelevante para establecer la existencia de una restricción. sobre la libre circulación con arreglo al artículo 21 del TFUE.
- 50 En tales circunstancias, no sólo el ciudadano de la Unión que ha ejercido su libertad de circulación, sino también el ciudadano de la Unión que, como el demandante en el litigio principal, puede invocar los efectos de dicha restricción, responsable de esta primer ciudadano y que, por tanto, se ve directamente perjudicado por los efectos de esta restricción.
- 51 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha reconocido, en determinadas circunstancias, la posibilidad de invocar el artículo 21 TFUE y las disposiciones adoptadas para su aplicación a los ciudadanos de la Unión que no han ejercido ellos mismos su libertad de expresión para viajar y permanecer en un país. Estado miembro distinto de su Estado miembro de origen (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de julio de 2005, [Schempp](#) , C-403/03, EU:C:2005:446, apartado 25, así como sentencia de 13 de septiembre de 2016, [Rendón Marín](#) , C-165/14, EU:C:2016:675, apartados 42 y 43).
- 52 En definitiva, habida cuenta de los vínculos económicos que unen al niño con su progenitor, resultantes en el presente caso no sólo de la circunstancia de que el niño depende de su progenitor para cubrir sus gastos de manutención y de formación profesional, sino también de la elección del legislador nacional de tener en cuenta los ingresos del hijo a cargo a la hora de determinar la situación fiscal del progenitor contribuyente, debe considerarse que tanto el hijo a cargo como su progenitor contribuyente pueden, en circunstancias como las de en el caso principal, invocar el artículo 21 TFUE y las disposiciones adoptadas para su aplicación.
- 53 En tercer lugar, procede recordar que una restricción del derecho de libre circulación y de residencia, como la señalada en el apartado 47 de la presente sentencia, sólo puede justificarse con arreglo al Derecho de la Unión si se basa en consideraciones objetivas de interés general, independientes de la nacionalidad de las personas interesadas, y si es proporcionada al objetivo legítimamente perseguido por el Derecho nacional (sentencia de 22 de febrero de 2024, [Direcția pentru Evidența Persoanelor și Administrarea Bazelor de Date](#) , C-491/21, EU:C:2024:143, apartado 52 y jurisprudencia citada).

- 54 Por lo que respecta, a este respecto, por un lado, a las consideraciones objetivas de interés general que pueden justificar la normativa controvertida en el litigio principal, de la petición de decisión prejudicial se desprende que las disposiciones controvertidas en el litigio principal persiguen, conforme a los principios de igualdad y justicia del sistema tributario y la buena gestión de los limitados recursos públicos, objetivo encaminado a corregir, respecto de las rentas medianas y los gastos medios, las desigualdades sociales y materiales entre los contribuyentes con hijos a cargo y los que no los tienen. no asumir gastos relacionados con manutención de los niños.
- 55 Así, según el órgano jurisdiccional remitente, estas disposiciones conceden el derecho a aumentar la deducción personal básica por hijos a cargo, no a los contribuyentes cuyos hijos a cargo se beneficien, durante un ejercicio fiscal, de «una renta no imponible de una cantidad determinada que , según la valoración del legislador nacional, permite al niño contribuir a su manutención con sus propios ingresos y reducir los gastos de sus padres como parte de su obligación de manutención, pero sólo para contribuyentes cuyos hijos no se benefician de ingresos no imponibles –o sólo se benefician de una cantidad mínima de ingresos– y cuyo mantenimiento, por lo tanto, sólo puede garantizarse con los ingresos de los padres.
- 56 Por tanto, parece que las disposiciones nacionales controvertidas en el litigio principal pretenden tener en cuenta la capacidad contributiva efectiva de los padres que pagan el impuesto sobre la renta, para evitar que dicha capacidad sea infravalorada, lo que debe considerarse como un objetivo de interés general. [ver, por analogía, sentencia de 21 de diciembre de 2021, *Finanzamt V (Herencias – Reducción parcial y deducción de acciones reservadas)* , C-394/20, EU:C:2021:1044, apartado 52].
- 57 En segundo lugar, por lo que se refiere al respeto del principio de proporcionalidad, una regulación que puede restringir una libertad fundamental garantizada por el Tratado, como el derecho de libre circulación y residencia de los ciudadanos de la Unión, sólo puede justificarse válidamente si se adecuado para garantizar la consecución del objetivo legítimo que persigue y no va más allá de lo necesario para su consecución [véase, en este sentido, sentencia de 18 de enero 2024, *JD (Residence condition)* , C-562/22, EU:C:2024:55, apartado 37 y jurisprudencia citada].
- 58 También es importante recordar que la legislación nacional sólo es capaz de garantizar la consecución del objetivo invocado si verdaderamente responde al deseo de alcanzarlo de manera coherente y sistemática [ver, en este sentido, sentencia de 18 de enero de 2024 , *JD (Condición de residencia)* , C-562/22, EU:C:2024:55, punto 38 y jurisprudencia citada].
- 59 A este respecto, procede señalar que, conforme al considerando 40 del Reglamento n.º 1288/2013 , las subvenciones destinadas a facilitar la movilidad de las

personas físicas cubiertas por dicho Reglamento debían adaptarse en función del coste de la vida y de los gastos de manutención. en el país anfitrión. En la misma línea, el artículo 18 de dicho Reglamento disponía, en su apartado 7, que los fondos para la movilidad de personas con fines de educación y formación descritos en el artículo 6, apartado 1, letra a), y en el artículo 12, letra a), de dicho Reglamento Las regulaciones se asignan en función de la población y el coste de vida en el Estado miembro, la distancia entre las capitales de los Estados miembros y el rendimiento.

- 60 En consecuencia, como señaló el Abogado General en los puntos 49 a 52 y 77 de sus conclusiones, debe considerarse que, en la medida en que el programa Erasmus+ pretende promover la movilidad de los estudiantes con fines educativos, en particular en el marco de la educación universitaria, y teniendo en cuenta el nivel de los importes de la ayuda a la movilidad con fines educativos en el marco de este programa y el coste de vida real en el Estado miembro acogida, esta ayuda debería ayudar a cubrir costes adicionales que no existirían sin esta movilidad.
- 61 En consecuencia, la percepción de tales ayudas no da lugar a una reducción de los gastos de los padres contribuyentes en el marco de su obligación de mantener a los hijos a cargo ni aumenta aún más la capacidad contributiva de estos padres desde una perspectiva fiscal.
- 62 Por tanto, el tratamiento fiscal de las ayudas a la movilidad con fines educativos en el marco del programa Erasmus+ controvertido en el litigio principal no puede tener en cuenta de manera coherente y sistemática la capacidad contributiva real de los padres contribuyentes al impuesto sobre la renta que tienen en su cuidado un niño que participa en este programa. En la medida en que este tratamiento puede generar cargas fiscales más pesadas para estos padres contribuyentes, sin que se hayan aumentado los recursos de que disponen para hacerle frente, es probable que las normas nacionales controvertidas en el litigio principal produzcan efectos opuestos.
- 63 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones planteadas que los artículos 20 TFUE y 21 TFUE, leídos a la luz del artículo 165 TFUE, apartado 2, segundo guión, deben interpretarse en el sentido de que. oponerse a la normativa de un Estado miembro que, para determinar el importe de la deducción personal básica a la que tiene derecho un progenitor contribuyente por su hijo a cargo, tiene en cuenta tener en cuenta la ayuda a la movilidad con fines educativos de la que se benefició este hijo en el marco del programa Erasmus +, lo que conlleva, en su caso, la pérdida del derecho a incrementar esta deducción en el cálculo del impuesto sobre la renta.

sobre los costos

64 Dado que el procedimiento reviste, respecto de las partes del litigio principal, el carácter de un incidente suscitado ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste pronunciarse sobre las costas. Los gastos ocasionados por la presentación de observaciones al Tribunal, distintos de los de dichas partes, no serán reembolsables.

Por estas razones, el Tribunal (Sala Quinta) resuelve:

Los artículos 20 TFUE y 21 TFUE, leídos a la luz del artículo 165 TFUE, apartado 2, segundo guión, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la regulación de un Estado miembro que, para determinar el importe de la deducción personal básica a la que tiene derecho un progenitor contribuyente con respecto a su hijo dependiente, tiene en cuenta la ayuda a la movilidad con fines educativos de la que este hijo se ha beneficiado en el marco del programa Erasmus+, resultando, en su caso, la pérdida del derecho a incrementar esta deducción en el cálculo del Impuesto sobre la Renta.

Firmas