Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 16 de enero de 2025 *

«Procedimiento prejudicial — Ciudadanía de la Unión — Artículo 21 TFUE, apartado 1 — Derecho de libre circulación y de libre residencia en el territorio de los Estados miembros — Legislación tributaria — Impuesto sobre la renta — Cálculo de la cuantía de la deducción de base de carácter personal por un hijo a cargo que ha disfrutado de una ayuda a la movilidad por motivos de aprendizaje en el marco del programa Erasmus + — Reglamento (UE) n.º 1288/2013 — Tributación de las subvenciones destinadas a apoyar la movilidad de las personas contempladas en ese Reglamento — Restricción a la libre circulación — Proporcionalidad»

En el asunto C-277/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, 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 entre

E. P.

y

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

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. I. Jarukaitis, Presidente de la Sala Cuarta, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, y los Sres. D. Gratsias y Z. Csehi (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del Gobierno croata, por la Sra. G. Vidović Mesarek, en calidad de agente;

* Lengua de procedimiento: croata.

– en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. B.-R. Killmann, M. Mataija, W. Roels y H. van Vliet, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 4 de julio de 2024;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 18 TFUE, 20 TFUE, 21 TFUE y 165 TFUE, apartado 2, segundo guion, y del artículo 67 del Reglamento (CE) n.º 883/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, sobre la coordinación de los sistemas de seguridad social (DO 2004, L 166, p. 1; corrección de errores en DO 2004, L 200, p. 1).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre E. P. y el Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (Ministerio de Hacienda de la República de Croacia, Sector Independiente para el Procedimiento Administrativo de Segundo Nivel) (en lo sucesivo, «Sector Independiente para el Procedimiento Administrativo de Segundo Nivel») en relación con la consideración por parte de la Administración tributaria, a efectos del cálculo de la deducción aplicable al impuesto sobre la renta de E. P., de la ayuda a la movilidad por motivos de aprendizaje en el marco del programa Erasmus + de la que disfrutó un hijo a cargo del citado contribuyente.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Reglamento n.º 883/2004

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

«Para los fines del presente Reglamento se entiende por:

[…]

z) “prestaciones familiares”: todas las prestaciones en especie o en metálico destinadas a hacer frente a los gastos familiares, con exclusión de los anticipos de pensiones alimenticias y los subsidios especiales de natalidad y adopción mencionados en el anexo I.»

4 El artículo 3, apartado 1, de ese Reglamento dispone lo siguiente:

«El presente Reglamento se aplicará a toda la legislación relativa a las ramas de seguridad social relacionadas con:

[…]

j) las prestaciones familiares.»

5 De conformidad con el artículo 67, titulado «Miembros de familia residentes en otro Estado miembro»:

«Cualquier persona tendrá derecho a prestaciones familiares con arreglo a la legislación del Estado miembro competente, que serán extensivas a los miembros de su familia que residan en otro Estado miembro, como si residieran en el Estado miembro competente. No obstante, los titulares de pensiones tendrán derecho a prestaciones familiares con arreglo a la legislación del Estado miembro competente respecto de sus pensiones.»

Reglamento (UE) n.º 1288/2013

6 El Reglamento (UE) n.º 1288/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2013, por el que se crea el programa «Erasmus +», de educación, formación, juventud y deporte de la Unión y por el que se derogan las Decisiones n.º 1719/2006/CE, 1720/2006/CE y 1298/2008/CE (DO 2013, L 347, p. 50), que estaba en vigor en el momento de los hechos, contenía un considerando 40 redactado en los siguientes términos:

«Para mejorar el acceso al Programa, las subvenciones destinadas a apoyar la movilidad de las personas deben adaptarse a los costes de vida y de subsistencia del país de acogida. De conformidad con el Derecho nacional, también debe alentarse a los Estados miembros a eximir dichas subvenciones de cualesquiera impuestos y cotizaciones sociales. Esta misma exención debe aplicarse a los organismos públicos o privados que concedan este apoyo financiero a las personas de que se trate.»

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

«En el ámbito de la educación y de la formación, el Programa perseguirá sus objetivos a través de los tres tipos de acciones siguientes:

a) La movilidad de las personas por motivos de aprendizaje;

[…]».

8 El artículo 18 del citado Reglamento, bajo el título «Presupuesto», establecía en su apartado 7:

«Los fondos para movilidad por motivos de aprendizaje de las personas mencionadas en el artículo 6, apartado 1, letra a), y en el artículo 12, letra a), que vayan a ser gestionados por una o varias agencias nacionales (las “agencias nacionales”) se asignarán en función de la población y el coste de la vida del Estado miembro de que se trate, la distancia entre las capitales de los Estados miembros y el rendimiento. El parámetro del rendimiento representará el 25 % de los fondos totales con arreglo a los criterios que se mencionan en los apartados 8 y 9. Con respecto a las asociaciones estratégicas a que se refieren el artículo 8, apartado 1, letra a), y el artículo 14, apartado 1, letra a), que deberán ser seleccionadas y gestionadas por una agencia nacional, los fondos se asignarán sobre la base de criterios que defina la Comisión [Europea] de conformidad con el procedimiento de examen a que hace referencia el artículo 36, apartado 3. Dichas fórmulas serán, en la medida de lo posible, neutrales con respecto a los distintos sistemas de educación y formación de los Estados miembros, evitarán reducciones sustanciales del presupuesto anual asignado a los Estados miembros de un año al siguiente, y minimizarán los desequilibrios excesivos en el nivel de las subvenciones asignadas.»

Derecho 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»), establece en su artículo 6 que la base imponible del impuesto sobre la renta se minorará aplicando la deducción de carácter personal.

10 A tenor del artículo 10, apartados 13, 18 y 20, de la ZPD, están exentos del impuesto sobre la renta:

«13. las becas destinadas a estudiantes a tiempo completo en centros superiores y universidades, así como a doctorandos y estudiantes de postdoctorado, para las cuales se hayan dotado fondos en el presupuesto estatal de la República de Croacia, y las becas que se abonan y conceden con cargo al presupuesto de la Unión Europea, las que están reguladas por convenios internacionales específicos y destinadas a estudiantes a tiempo completo en centros de enseñanza superior;

[…]

18. las becas destinadas a estudiantes seleccionados mediante concursos públicos, en que puedan participar todos los estudiantes en igualdad de condiciones, para estudios a tiempo completo en centros de enseñanza superior, que se abonen y concedan por fundaciones, centros y otras instituciones registrados en la República de Croacia con fines educativos y de formación o investigación científica, cuya actuación esté regulada por normas especiales y que se hayan constituido con el fin de conceder becas;

[…]

20. las cantidades abonadas en concepto de subvenciones con cargo a fondos y programas de la Unión Europea a través de las autoridades acreditadas, con arreglo a la normativa de la Unión Europea, en la República de Croacia para la ejecución de acciones de movilidad en el marco de los programas y fondos de la Unión Europea por motivos de aprendizaje y perfeccionamiento profesional, de conformidad con el reglamento financiero de la Comisión Europea, dentro del límite de los importes previstos».

11 El artículo 36 de la ZPD dispone:

«(1) Al importe total de los rendimientos percibidos por los residentes se aplicará, de conformidad con el artículo 5 de la presente Ley, una deducción de base de carácter personal de 2 200 [kunas croatas (HRK) (aproximadamente 292 euros)] por cada mes del ejercicio fiscal para el que se haya liquidado el impuesto. […]

(2) Los residentes podrán incrementar la deducción de base a que se refiere el apartado 1 del presente artículo en los importes siguientes:

[…]

2. por hijos a cargo: 0,5 de la deducción de base de carácter personal 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 de base de carácter personal se aumentará de forma progresiva en un 0,6, 0,7, 0,8, 0,9, 1,0... adicional al factor de la deducción de base de carácter personal por el hijo anterior.

[…]

(4) Se considerarán miembros de la familia cercana e hijos a cargo las personas físicas cuyos ingresos imponibles, ingresos no gravados y otras retribuciones que no se consideren ingresos a efectos de la presente Ley no excedan de un importe igual a cinco veces la deducción de base de carácter personal a que se refiere el apartado 1 del presente artículo, en cómputo anual.

(5) Como excepción a lo dispuesto en el apartado 4 del presente artículo, a fin de determinar el derecho a la deducción de base de carácter personal por los miembros de la familia cercana e hijos a cargo, no se tendrán en cuenta las cantidades previstas en normas especiales en concepto de ayudas sociales, prestación de crianza, ayuda por recién nacido, o de las cantidades para la adquisición de enseres para el recién nacido, y pensiones familiares abonadas tras el fallecimiento de un progenitor. […]»

12 El artículo 54 de la ZPD establece, para determinados contribuyentes, entre ellos la recurrente en el litigio principal, residentes en regiones asistidas y en la ciudad de Vukovar (Croacia), una deducción de base de carácter personal por un importe superior al contemplado en el artículo 36, apartado 1, de la ZPD, que, en el momento de los hechos del litigio principal, ascendía a 3 000 HRK, lo que tiene como consecuencia, en virtud del artículo 36, apartado 2, punto 2, de dicha Ley, un aumento de la cuantía de la deducción por hijos a cargo prevista en dicha disposición.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

13 La recurrente en el litigio principal, una nacional croata, está sujeta al impuesto sobre la renta y al recargo del impuesto sobre la renta en concepto de ingresos tributarios especiales de una entidad local. Por el lugar de su domicilio, disfruta de determinadas ventajas fiscales previstas por la ZPD.

14 De la resolución de remisión se desprende que uno de los hijos a cargo de la recurrente en el litigio principal percibió, para el curso universitario 2014/2015, una ayuda a la movilidad por motivos de aprendizaje en el marco del programa Erasmus + para su estancia de estudios en una universidad en Finlandia y que, antes de su partida hacia ese país a finales de 2014, se le abonó un anticipo de dicha ayuda por importe de 1 840 euros.

15 Durante los períodos impositivos anteriores al ejercicio 2014, la recurrente en el litigio principal disfrutó, conforme a los artículos 36, apartado 2, punto 2, y 54, apartado 1, punto 2, de la ZPD, del derecho a incrementar la deducción de base de carácter personal por un hijo a cargo.

16 Mediante liquidación de 27 de julio de 2015, la Porezna uprava Ministarstva financija Republike Hrvatske (Administración Tributaria del Ministerio de Hacienda de la República de Croacia) informó a la recurrente en el litigio principal de que debía abonar el impuesto de que se trata debido a que el incremento de la deducción de base personal por su hijo a cargo había sido suprimido para el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2014, dado

que había percibido, durante ese período, importes superiores al umbral contemplado en el artículo 36, apartado 4, de la ZPD, que se superó a causa de la percepción por ese hijo de la ayuda a la movilidad en el marco del programa Erasmus +.

17 La recurrente en el litigio principal presentó una reclamación contra dicha liquidación ante el Sector Independiente para el Procedimiento Administrativo de Segundo Nivel, en la que alegaba que se había incurrido en error al impedírsele disfrutar, para el año 2014, del incremento de la deducción de base de carácter personal por hijo a cargo. En su opinión, la ayuda de movilidad concedida a los estudiantes por motivos de aprendizaje en el marco del programa Erasmus + debía calificarse de «ayuda social» y, por consiguiente, de conformidad con el artículo 36, apartado 5, de la ZPD, no debía tenerse en cuenta para determinar el derecho al incremento de la deducción de base de carácter personal por hijos a cargo.

18 Mediante resolución de 17 de julio de 2019, el Sector Independiente para el Procedimiento Administrativo de Segundo Nivel desestimó su reclamación por infundada.

19 La recurrente en el litigio principal interpuso recurso contra esa resolución ante el Upravni sud Osijek (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Osijek, Croacia), que lo desestimó por infundado mediante decisión de 30 de enero de 2020.

20 La recurrente en el litigio principal interpuso recurso de apelación contra la anterior sentencia ante el Visoki upravni sud (Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo, Croacia), que lo desestimó mediante sentencia de 20 de enero de 2021.

21 La recurrente en el litigio principal interpuso recurso de amparo contra esta sentencia ante el Ustavni sud Republike Hrvatske (Tribunal Constitucional, Croacia), que es el órgano jurisdiccional remitente. En apoyo de su recurso, alega, en particular, el incumplimiento de la obligación prevista en la Constitución de la República de Croacia de proteger los derechos subjetivos que le reconoce el Derecho de la Unión. Más concretamente, afirma que fue discriminada, infringiéndose por ello el artículo 18 TFUE, y, en contra de lo dispuesto por los artículos 20 TFUE, apartado 2, letra a), y 21 TFUE, apartado 1, se vio perjudicada por el hecho de que su hijo ejerciera su derecho a circular y residir en otro Estado miembro por motivos de aprendizaje.

22 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si es aplicable el Derecho de la Unión a la situación de la recurrente en el litigio principal y, más concretamente, si la normativa fiscal controvertida en el litigio principal es compatible con los artículos 18 TFUE, 20 TFUE, 21 TFUE y 165 TFUE, apartado 2, y con el artículo 67 del Reglamento n.º 883/2004.

23 Además, señala que del informe de la Defensora del Pueblo de la República de Croacia del año 2017 se desprende que esta recibió información de las universidades croatas según la cual los estudiantes interesados en hacer uso de las medidas previstas en el programa Erasmus + renunciaron a ello tras haber tenido conocimiento de que, según la interpretación adoptada por el Ministerio de Hacienda de la República de Croacia, la percepción de la ayuda a la movilidad por motivos de aprendizaje en el marco del programa Erasmus + tenía como consecuencia privar a sus progenitores del derecho a incrementar la deducción de base de carácter personal por hijos a cargo, lo que dio lugar a una disminución del número de candidaturas de estudiantes interesados en tales medidas.

24 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 TFUE, 20 TFUE, 21 TFUE y 165 TFUE, apartado 2, segundo guion, en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual un progenitor pierde su derecho a aumentar la deducción de base anual del impuesto sobre la renta por hijo a cargo cuando ese hijo, como estudiante a cargo que ha ejercido la libertad de circular y residir en otro Estado miembro por motivos de aprendizaje, haciendo uso, con arreglo a actos de ejecución nacionales, de las medidas previstas en el artículo 6, apartado 1, letra a), del Reglamento n.º 1288/2013, con el fin de favorecer la movilidad de estudiantes de un Estado miembro con unos costes promedio de vida inferiores o medios a un Estado miembro con unos costes promedio de vida superiores, tal como los definen los criterios de la Comisión Europea en el sentido del artículo 18, apartado 7, de dicho Reglamento, recibe una ayuda concedida para la movilidad de estudiantes cuya cuantía supera el umbral fijo establecido?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 67 del Reglamento n.º 883/2004 en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual un progenitor pierde su derecho a aumentar la deducción de base anual del impuesto sobre la renta por un estudiante a cargo que, durante su estancia de estudios en otro Estado miembro, ha disfrutado de la ayuda para la movilidad de estudiantes prevista en el artículo 6, apartado 1, letra a), del Reglamento n.º 1288/2013?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad

25 Según el Gobierno croata, las cuestiones prejudiciales son inadmisibles. A este respecto, alega que, si bien es cierto que los estudiantes están comprendidos en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión cuando ejercen su derecho a la libre circulación por motivos de aprendizaje en un Estado miembro distinto de su Estado miembro de origen al participar en el programa Erasmus +, de ello no cabe deducir que este derecho se aplique también a los miembros de su familia, en particular a sus progenitores. La situación fiscal de la recurrente en el litigio principal y, en particular, el cálculo de su impuesto sobre la renta y la determinación de su derecho a la deducción de base de carácter personal se rigen por el Derecho nacional y no están comprendidos en el ámbito del Derecho de la Unión tal como ella invoca. Por añadidura, la situación de la recurrente en el litigio principal tiene, a su entender, carácter puramente interno habida cuenta de su nacionalidad, del hecho de que trabaja en Croacia, percibe allí ingresos y no ha hecho uso personal de la libertad de circulación ni ha disfrutado de la ayuda a la movilidad por motivos de aprendizaje en el marco del programa Erasmus +.

26 A este respecto, es preciso recordar que corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio principal y que ha de asumir la responsabilidad de la resolución judicial que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar su sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. De ello se desprende que las cuestiones prejudiciales planteadas por los órganos jurisdiccionales nacionales gozan de una presunción de pertinencia y que el Tribunal de Justicia solo puede abstenerse de pronunciarse sobre estas

cuestiones cuando resulte evidente que la interpretación solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para dar una respuesta útil a dichas cuestiones (véase, en particular, la sentencia de 21 de diciembre de 2023, Royal Antwerp Football Club, C-680/21, EU:C:2023:1010, apartado 35 y jurisprudencia citada).

27 Pues bien, en el presente asunto, procede señalar que el órgano jurisdiccional remitente expone con precisión las razones por las que estima que es preciso solicitar una interpretación del Derecho de la Unión para poder dictar su resolución y que las cuestiones prejudiciales pueden afectar a la solución del litigio principal. Considera que, habida cuenta del objeto del recurso del que conoce y ante la falta de jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el carácter discriminatorio o desproporcionado de las medidas fiscales vinculadas a la movilidad de los estudiantes en el marco del programa Erasmus +, para dictar su resolución está obligado a determinar, en particular, si los actos individuales objeto del recurso del que conoce son contrarios a los artículos 18 TFUE, 20 TFUE, 21 TFUE y 165 TFUE, apartado 2.

28 Además, no puede considerarse que tenga carácter «puramente interno» una situación en la que se plantea la cuestión de si la participación en un programa regulado por el Derecho de la Unión, como el programa Erasmus +, incide, y en qué medida, en el régimen fiscal aplicable al progenitor contribuyente del hijo a cargo que ha participado en dicho programa, con independencia de si esa situación se rige o no por ese Derecho. La apreciación del alcance y de las modalidades de esta posible incidencia no se refiere a la admisibilidad de las cuestiones planteadas, sino que tiene que ver con el fondo del asunto.

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

Sobre el fondo

30 En sus cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente hace referencia a varias disposiciones del Derecho de la Unión con el fin de que se dilucide si se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal.

31 Por lo que respecta al artículo 67 del Reglamento n.º 883/2004, procede señalar, de entrada, que este artículo tiene por objeto determinar la legislación del Estado miembro que regula el derecho a las prestaciones familiares. Pues bien, como han alegado el Gobierno croata y la Comisión, en la medida en que la deducción fiscal objeto del litigio principal no es una prestación en metálico destinada a compensar las cargas familiares, sino una ventaja fiscal que reduce, en determinadas circunstancias, la cuota del impuesto sobre la renta, esta deducción no constituye una prestación familiar en el sentido del artículo 1, letra z), del Reglamento n.º 883/2004. De ello se deduce que el artículo 67 de dicho Reglamento no es aplicable al litigio principal.

32 Por lo que respecta al artículo 18 TFUE y, más concretamente, a la prohibición de discriminación por razón de la nacionalidad que en él se establece, de la resolución de remisión se desprende que el órgano jurisdiccional remitente considera, habida cuenta, en particular, de los objetivos del Reglamento n.º 1288/2013, que la situación de la recurrente en el litigio principal no es comparable ni, en general, a la de los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta cuyos hijos no han ejercido su derecho a la libre circulación ni, en particular, a la de aquellos sujetos pasivos cuyos hijos hayan obtenido una ayuda a la movilidad por motivos de aprendizaje en el marco del programa Erasmus + para una estancia de estudios universitarios en Estados miembros en que el

coste de la vida es similar o menor. En cambio, dada la circunstancia de que el hijo de la recurrente en el litigio principal se desplazó para cursar sus estudios universitarios a un Estado miembro con un coste de la vida más elevado que el de Croacia, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si la inaplicación de la excepción prevista en el artículo 36, apartado 5, de la ZPD a la recurrente en el litigio principal debe considerarse una restricción injustificada a la libre circulación de los estudiantes en el sentido de los artículos 20 TFUE y 21 TFUE.

33 A la vista de lo anterior, procede considerar que, mediante sus cuestiones prejudiciales, que deben examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 20 TFUE y 21 TFUE, en relación con el artículo 165 TFUE, apartado 2, segundo guion, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro que, para determinar la cuantía de la deducción de base de carácter personal a la que tiene derecho un progenitor contribuyente por hijo a cargo, tiene en cuenta la ayuda a la movilidad por motivos de aprendizaje de la que ha disfrutado el hijo en el marco del programa Erasmus +, con la consecuencia, en su caso, de la pérdida del derecho a incrementar dicha deducción al calcular el impuesto sobre la renta.

34 Con carácter preliminar, es preciso recordar que, si bien, según reiterada jurisprudencia, la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros y si bien este Derecho no se opone, en principio, a que los Estados miembros graven rendimientos financiados con fondos de la Unión [véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de febrero de 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, apartado 21; de 7 de septiembre de 2023, Finanzamt G (Proyectos de ayuda al desarrollo), C-15/22, EU:C:2023:636, apartado 64, y de 23 de noviembre de 2023, Ministarstvo financija, C-682/22, EU:C:2023:920, apartado 33], tal imposición debe realizarse respetando el Derecho 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, la sentencia de 12 de julio de 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, apartado 19).

35 Estas consideraciones se aplican también en caso de que, como en el presente asunto, no se trate, en rigor, de la tributación de ingresos financiados con fondos de la Unión, sino de que estos sean tenidos en cuenta a la hora de calcular el impuesto sobre la renta de un contribuyente con un hijo a cargo que haya percibido tales ingresos.

36 A este respecto, en primer término, 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 está destinado a convertirse en 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 de 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 ha ejercido, en su condición de ciudadano de la Unión, su libertad de circulación y de residencia en un Estado miembro distinto de su Estado miembro de origen puede invocar los derechos inherentes a dicha condición, en particular los contemplados en el artículo 21 TFUE, apartado 1, también, en su caso, en relación con 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, apartado 26 y jurisprudencia citada).

38 En segundo término, procede señalar que una normativa nacional que resulta desfavorable para determinados nacionales por el mero hecho de haber ejercitado su libertad de circular y residir en otro Estado miembro constituye una restricción a las libertades que el artículo 21 TFUE, apartado 1, reconoce a todo ciudadano de la Unión [sentencias de 18 de julio de 2006, De Cuyper, C-406/04, EU:C:2006:491, apartado 39, y de 25 de julio de 2018, A (Asistencia a una persona con discapacidad), C-679/16, EU:C:2018:601, apartado 60].

39 En efecto, las facilidades ofrecidas por el Tratado FUE 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 aquellas a causa de los obstáculos a su residencia en el Estado miembro de acogida derivados de una normativa de su Estado de origen que le penaliza por el mero hecho de haber hecho uso de ellas [véanse, en este sentido, las 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 (Asistencia a una persona con discapacidad), C-679/16, EU:C:2018:601, apartado 61].

40 Esta consideración reviste especial importancia en el ámbito de la educación, habida cuenta de los objetivos perseguidos por el artículo 6 TFUE, letra e), y por el artículo 165 TFUE, apartado 2, segundo guion, a saber, favorecer la movilidad de estudiantes y de profesores (sentencias de 11 de julio de 2002, D'Hoop, C-224/98, EU:C:2002:432, apartado 32, y de 24 de octubre de 2013, Thiele Meneses, C-220/12, EU:C:2013:683, apartado 24).

41 Por otra parte, 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 TFUE y 166 TFUE y tiene por objeto, en particular, promover la movilidad de los estudiantes dentro de la Unión y permitirles comenzar o proseguir sus estudios en diferentes Estados miembros, independientemente de su lugar de origen, reforzando así la dimensión europea de la educación y de la formación. Pues bien, la realización de este objetivo puede verse impedida, habida cuenta de los medios económicos de que disponen los estudiantes y sus progenitores, por los costes adicionales que genera esa movilidad. El apoyo financiero prestado a través, en particular, de becas destinadas a facilitar la movilidad de los beneficiarios de este programa pone de manifiesto la voluntad de la Unión de contribuir a superar de manera concreta y eficaz tales obstáculos.

42 En este contexto, procede señalar que, en el considerando 40 del Reglamento n.º 1288/2013, el legislador de la Unión alentaba a los Estados miembros, respetando su Derecho nacional, a eximir las subvenciones destinadas a apoyar la movilidad de las personas contempladas en dicho Reglamento de cualesquiera impuestos y cotizaciones sociales, sin imponer, no obstante, ninguna obligación particular a los Estados miembros en lo que atañe, en particular, al cálculo del impuesto sobre la renta de los progenitores contribuyentes, ya que la fiscalidad directa es, en principio, competencia de los Estados miembros, como se ha recordado en el apartado 34 de la presente sentencia.

43 Es cierto que el Tratado FUE no garantiza a un ciudadano de la Unión que el ejercicio de la libertad de circulación sea neutro en materia de tributación. Habida cuenta de las disparidades de las legislaciones de los Estados miembros en esta materia, tal ejercicio puede, según los casos, ser más o menos ventajoso o desventajoso. El mismo principio es aplicable, *a fortiori*, a una situación en la que la persona afectada no ha ejercitado ella misma su derecho a la libre circulación, sino que alega ser víctima de un trato desfavorable como consecuencia del ejercicio de la libertad de circulación de un miembro de su familia (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de julio de 2005, Schempp, C-403/03, EU:C:2005:446, apartados 45 y 46).

44 No obstante, cuando un Estado miembro participe en el programa Erasmus +, debe garantizar que las modalidades de concesión y tributación de las becas destinadas a facilitar la movilidad de los beneficiarios de dicho programa no creen una restricción injustificada del 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 asunto, consta, por un lado, que la ayuda a la movilidad por motivos de aprendizaje en el marco del programa Erasmus + no estaba sujeta, como tal, al impuesto en Croacia en el momento de los hechos del litigio principal, sino que fue tenida en cuenta a efectos del cálculo del impuesto sobre la renta de la recurrente en el litigio principal. Por otro lado, esta última se vio perjudicada en la medida en que se le aplicaron las disposiciones nacionales controvertidas en el litigio principal a raíz de que un hijo a cargo había percibido tal ayuda.

46 Así pues, tales disposiciones pueden disuadir 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, habida cuenta de la incidencia que el ejercicio de esta libertad puede tener en el cálculo del impuesto sobre la renta de los progenitores contribuyentes, y pueden perjudicar la movilidad de los estudiantes dentro de la Unión en el marco del programa Erasmus +.

47 Por lo tanto, tener en cuenta la ayuda a la movilidad de la que disfrutó un hijo a cargo en virtud del programa Erasmus + a efectos de determinar la cuantía de la deducción de base a la que tiene derecho un progenitor contribuyente por ese hijo, con la consecuencia de la pérdida del derecho a incrementar dicha deducción al calcular el impuesto sobre la renta, puede constituir una restricción al derecho de libre circulación y de residencia del que gozan los ciudadanos de la Unión en virtud del artículo 21 TFUE.

48 La existencia de tal restricción no queda en entredicho por la circunstancia de que, por un lado, no fuera el propio hijo a cargo, que ejerció su libertad de circulación, el contribuyente que se vio privado, en el cálculo del impuesto sobre la renta, del derecho a incrementar dicha deducción de base de carácter personal por hijos a cargo y de que, por otro lado, el progenitor contribuyente perjudicado no haya ejercido 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 la expresada libertad por ese hijo. Así pues, la circunstancia de que esas consecuencias desfavorables no hayan recaído directamente sobre el hijo que ha ejercido su derecho a la libre circulación, sino sobre su progenitor, haya ejercido o no ese mismo derecho, carece de pertinencia para declarar la existencia de una restricción a la libre circulación en el sentido del artículo 21 TFUE.

50 En tales circunstancias, pueden invocar los efectos de esta restricción no solo el ciudadano de la Unión que ha ejercido su libertad de circulación, sino también el ciudadano de la Unión que, al igual que la recurrente en el litigio principal, tiene a su cargo a ese primer ciudadano y que, por ello, resulta inmediatamente perjudicado por los efectos de dicha restricción.

51 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha reconocido, en circunstancias particulares, la posibilidad de invocar el artículo 21 TFUE y las disposiciones adoptadas para su aplicación a los ciudadanos de la Unión que no hayan ejercido ellos mismos su libertad de circular y residir en un

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, y 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 hijo con su progenitor, resultantes en este caso no solo de la circunstancia de que el hijo depende de su progenitor para subvenir a sus gastos de subsistencia y de formación profesional, sino también de la decisión del legislador nacional de tener en cuenta los ingresos del hijo a cargo a efectos de determinar la situación fiscal del progenitor contribuyente, procede considerar que tanto el hijo a cargo como su progenitor contribuyente pueden, en circunstancias como las del litigio principal, invocar el artículo 21 TFUE y las disposiciones adoptadas para su aplicación.

53 En tercer término, procede recordar que una restricción al derecho de libre circulación y residencia como la indicada en el apartado 47 de la presente sentencia solo puede estar justificada conforme al Derecho de la Unión si se basa en consideraciones objetivas de interés general, independientes de la nacionalidad de las personas afectadas, y 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 En lo que respecta, en primer lugar, a las consideraciones objetivas de interés general que puedan 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, de conformidad con los principios de igualdad y equidad del sistema fiscal y de buena gestión de los recursos públicos limitados, un objetivo consistente en corregir, habida cuenta de los ingresos y gastos medios, las desigualdades sociales y materiales entre los contribuyentes con hijos a cargo y los que no soportan gastos relacionados con la manutención de los hijos.

55 Así, según el órgano jurisdiccional remitente, esas disposiciones conceden el derecho a incrementar la deducción de base de carácter personal por hijo a cargo no a los contribuyentes cuyos hijos a cargo perciban, durante un ejercicio impositivo, ingresos libres de tributación de un importe determinado que, según la valoración del legislador nacional, permiten al hijo contribuir a su manutención con sus propios ingresos y reducir los gastos de sus progenitores relacionados con su obligación de manutención, sino únicamente a los contribuyentes cuyos hijos a cargo no perciban ingresos libres de tributación —o perciban únicamente una cantidad mínima— y cuya manutención, por tanto, solo puede satisfacerse con los ingresos de los progenitores.

56 Por lo tanto, resulta que las disposiciones nacionales controvertidas en el litigio principal pretenden tener en cuenta la capacidad contributiva real de los progenitores sujetos al impuesto sobre la renta, con el fin de evitar que se infravalore dicha capacidad, lo cual debe considerarse un objetivo de interés general [véase, por analogía, la sentencia de 21 de diciembre de 2021, Finanzamt V (Sucesiones — Reducción parcial y deducción de las cuotas forzosas), C-394/20, EU:C:2021:1044, apartado 52].

57 En segundo lugar, en lo que atañe al principio de proporcionalidad, una normativa que pueda restringir una libertad fundamental garantizada por el Tratado, como el derecho de libre circulación y de residencia de los ciudadanos de la Unión, solo se puede justificar válidamente si es adecuada para garantizar la realización del objetivo legítimo que persigue y no va más allá de lo necesario para alcanzarlo [véase, en este sentido, la sentencia de 18 de enero de 2024, JD (Requisito de residencia), C-562/22, EU:C:2024:55, apartado 37 y jurisprudencia citada].

58 También es preciso recordar que una normativa nacional solo es adecuada para garantizar la consecución del objetivo alegado si responde efectivamente al propósito de lograrlo de forma coherente y sistemática [véase, en este sentido, la sentencia de 18 de enero de 2024, JD (Requisito de residencia), C-562/22, EU:C:2024:55, apartado 38 y jurisprudencia citada].

59 A este respecto, procede señalar que, de conformidad con el considerando 40 del Reglamento n.º 1288/2013, las subvenciones destinadas a facilitar la movilidad de las personas contempladas en dicho Reglamento deben adaptarse a los costes de vida y de subsistencia del país de acogida. En el mismo sentido, el artículo 18 de dicho Reglamento establecía, en su apartado 7, que los fondos para la movilidad por motivos de aprendizaje de las personas mencionadas en los artículos 6, apartado 1, letra a), y 12, letra a), de dicho Reglamento se asignarían en función de la población y el coste de la vida en el Estado miembro de que se tratase, la distancia entre las capitales de los Estados miembros y el rendimiento.

60 Por consiguiente, como ha señalado el Abogado General en los puntos 49 a 52 y 77 de sus conclusiones, procede considerar que, en la medida en que el programa Erasmus + tiene como objetivo favorecer la movilidad de los estudiantes por motivos de aprendizaje, en particular en el ámbito de la enseñanza universitaria, y habida cuenta del nivel de las ayudas a la movilidad por motivos de aprendizaje en el marco de dicho programa y del coste real de la vida en el Estado miembro de acogida, se supone que esas ayudas contribuirán a cubrir los costes adicionales que no habrían existido si no se hubiera ejercido dicha movilidad.

61 En consecuencia, la percepción de tales ayudas no conduce a reducir los gastos de los progenitores contribuyentes en el marco de su obligación de manutención de los hijos a cargo ni aumenta la capacidad contributiva de dichos progenitores desde el punto de vista fiscal.

62 Por lo tanto, el tratamiento fiscal de las ayudas a la movilidad por motivos de aprendizaje 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 progenitores contribuyentes del impuesto sobre la renta que tienen a su cargo un hijo que ha participado en dicho programa. En la medida en que este trato puede dar lugar a cargas fiscales más gravosas para esos progenitores contribuyentes, sin que los recursos a su disposición se hayan incrementado para hacerles frente, la normativa nacional controvertida en el litigio principal puede incluso producir efectos contrarios.

63 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que los artículos 20 TFUE y 21 TFUE, en relación con el artículo 165 TFUE, apartado 2, segundo guion, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro que, para determinar la cuantía de la deducción de base de carácter personal a la que tiene derecho un progenitor contribuyente por hijo a cargo, tiene en cuenta la ayuda a la movilidad por motivos de aprendizaje de la que ha disfrutado el hijo en el marco del programa Erasmus +, con la consecuencia, en su caso, de la pérdida del derecho a incrementar dicha deducción al calcular el impuesto sobre la renta.

Costas

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

Los artículos 20 TFUE y 21 TFUE, en relación con el artículo 165 TFUE, apartado 2, segundo guion, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro que, para determinar la cuantía de la deducción de base de carácter personal a la que tiene derecho un progenitor contribuyente por hijo a cargo, tiene en cuenta la ayuda a la movilidad por motivos de aprendizaje de la que ha disfrutado el hijo en el marco del programa Erasmus +, con la consecuencia, en su caso, de la pérdida del derecho a incrementar dicha deducción al calcular el impuesto sobre la renta.

Firmas