

EL TRIBUNAL SUPREMO Y LA CUESTION PREJUDICIAL

(Comentario de urgencia a propósito del Auto de 25 de enero de 2010) *

JOSÉ LUIS DE JUAN Y PEÑALOSA

Abogado de Estudio Jurídico XXI

STELLA RAVENTÓS CALVO

Abogada de Balaguer Morera & Asociados

Extracto:

EL Auto del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2010 supone la primera cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia planteada por un tribunal de justicia español en el ámbito de la imposición directa. En esencia, el Supremo plantea si la libertad de movimiento de capitales implica la existencia de una cláusula implícita de *tax sparing* en todos los convenios entre Estados miembros de la Unión Europea, de modo que un residente de un Estado pueda deducirse el impuesto que debería haber pagado en otro Estado, pero que no ha pagado por motivo de una exención o incentivo fiscal.

Palabras clave: Tribunal Supremo, cuestión prejudicial, libertad de movimiento de capitales y doble imposición.

* Véase el texto íntegro de este auto en *RCyT (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF, núms. 329-330, agosto-septiembre 2010. El auto también se recoge en la Base Documental *Normacef Fiscal y Contable* con la referencia NFJ039006.

THE SUPREME COURT AND THE PRELIMINARY QUESTION

(A commentary on the Order of 25 January 2010) *

JOSÉ LUIS DE JUAN Y PEÑALOSA

Abogado de Estudio Jurídico XXI

STELLA RAVENTÓS CALVO

Abogada de Balaguer Morera & Asociados

Abstract:

THE Order of the Spanish Supreme Court of 25 January 2010 entails the first preliminary question before the ECJ ever submitted by a Spanish court in the field of direct taxes. In essence, the Supreme Court asks whether the freedom of capital movements implies the existence of an *tax sparing* clause in all double tax conventions among the EU Member States, whereby a resident of a State may credit the tax that he should have paid in another State but has not, due to an exemption or tax incentive.

Keywords: Supreme Court, preliminary question, freedom of capital movements and double taxation.

* Véase el texto íntegro de este auto en *RCyT (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF, núms. 329-330, agosto-septiembre 2010. El auto también se recoge en la Base Documental *Normacef Fiscal y Contable* con la referencia NFJ039006.

Sumario

1. La cuestión planteada.
2. La reacción de las partes.
3. El fondo de la cuestión.
4. La posible respuesta del Tribunal de Justicia.

Se ha conocido recientemente el Auto del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2010 por el que plantea, por primera vez, una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia en materia de imposición directa. La cuestión entró en el registro del tribunal el 24 de abril y recibió el número de caso C-157/10.

De entrada, es una gran noticia. Durante años, España fue uno de los Estados miembros en los que la cuestión prejudicial simplemente se ignoraba, excepción hecha de la que se planteó en el caso *Gabalfrisa*¹ y que se convirtió, tristemente, en flor de un día². En los últimos años la actitud de los tribunales ordinarios de justicia ha cambiado, afortunadamente, y se han planteado varias cuestiones, pero, hasta el momento, todas ellas en materia de imposición indirecta. Y las recientes sentencias dirigidas a España han tenido su origen en procedimientos de infracción por parte de la Comisión.

Así pues, hay que congratularse del ánimo de colaboración que ha demostrado el Alto Tribunal.

Dicho esto, el auto merece varios comentarios.

1. LA CUESTIÓN PLANTEADA

¿Deben interpretarse los artículos 63 y 65 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en el sentido de que se oponen a una regulación nacional (acordada unilateralmente o en virtud de un convenio bilateral para evitar la doble imposición internacional) que, en el Impuesto sobre Sociedades y dentro de las normas para evitar esa doble imposición, prohíbe deducir la cuota devengada en otros Estados miembros de la Unión Europea por rendimientos obtenidos en su territorio y sometidos a dicho tributo, cuando pese al devengo la cuota no se paga en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal?

En esencia, lo que el Tribunal Supremo parece plantear es si las normas en virtud de libertad de movimiento de capitales conllevan, per se, el derecho a la imputación de impuestos no pagados en otros Estados miembros; en otras palabras, una clase de *tax sparing*.

¹ C-100/98 a C-147/98, acumulados (NFJ008483).

² No se ha planteado desde entonces –diciembre de 1997– ninguna otra cuestión prejudicial por parte de un tribunal administrativo. Se ignora por qué aunque puede abrigarse alguna sospecha, visto el resultado de aquélla para las arcas públicas.

La cuestión planteada se enmarca en el recurso de casación planteado por el Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (BBVA) frente a una sentencia de la Audiencia Nacional que confirmaba una actuación de la inspección consistente en el aumento de una cuota ³ del Impuesto sobre Sociedades, debido a que la empresa se había deducido el impuesto que hubiera debido pagar en Bélgica por la percepción de unos intereses, impuesto que, sin embargo, no pagó debido a la aplicación de un beneficio fiscal en ese país.

Varias cosas llaman la atención en el auto. Podemos empezar por el ejercicio fiscal al que se refiere el caso, 1991 (lo cual no es culpa del Supremo, obviamente, pero es de imaginar que suscitara sorpresa en otros Estados miembros. Y con razón). Una consecuencia, obvia, de la antigüedad de los hechos es que ni el propio banco recuerda la fuente y la naturaleza de los intereses obtenidos en Bélgica (Hecho 7).

Puede llamar también la atención el hecho de que la cuestión prejudicial se plantee por el propio Tribunal Supremo y no a instancia de parte (Razonamiento jurídico 4.4). Efectivamente, no suele ser lo habitual pero es cierto que, como precisa el auto, no es necesario que las partes lo hayan solicitado sino que basta con que la duda se le suscite al juzgador. En el campo de la fiscalidad directa, eso es cada vez más frecuente, a medida que los tribunales nacionales se familiarizan con la jurisprudencia comunitaria. En los dos últimos años, ha ocurrido en varios casos relevantes ⁴.

Otro aspecto destacable es lo prolijo, e innecesario a veces, del razonamiento del auto. Prolijidad que, por lo superflua, induce en varios lugares a confusión.

Comienza el Tribunal por describir el marco jurídico en que se encuadra la disputa. Pero lo hace siguiendo un orden que no es el correcto. Comienza por la Ley 230/1963, General Tributaria, sigue con la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente en el momento de los hechos ⁵ y prosigue con el convenio de doble imposición entre España y Bélgica vigente en 1991 ⁶. El orden correcto debía ser otro: en cualquier supuesto tributario de carácter internacional, la norma a examinar en primer lugar es el convenio de doble imposición aplicable (si lo hay). Tan sólo en el supuesto de que el convenio autorice a España a gravar ilimitadamente, y con arreglo a su ley interna, una renta, podrá entonces aplicarse esa ley interna. Por tanto, lo que procedía era analizar directamente el artículo 23 del convenio (en relación con el art. 11). Una vez comprobado que el convenio establecía el método de imputación o de crédito de impuesto para los intereses, como suele ser normal y hasta obligado en el caso de las rentas con gravamen en el estado de la fuente ⁷ hasta un determinado límite (especialmente los dividendos, intereses y cánones) y que el estado de la residencia ⁸ se comprometía a imputar el impuesto extranjero hasta el límite de lo que la renta hubiera tributado en España (imputación limitada o crédito de impuesto), debía

³ El auto habla de «la base imponible declarada», pero creemos que se trata de un error. Si se suprimió una deducción por doble imposición internacional debió de aumentarse la cuota, no la base.

⁴ Por ejemplo, *Burda* [C-284/06 (NFJ029155)], *Krankenheim* [C-157/07 (NFJ030254)], *Papillon* [C-418/07 (NFJ030334)], *Glaxo* [C-182/08 (NFJ035061)] y *SGI* [C-311/08 (NFJ036705)].

⁵ Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades.

⁶ Convenio de 24 de septiembre de 1970.

⁷ Bélgica, en este caso.

⁸ España.

recurrir el Tribunal Supremo al análisis del artículo 24 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La llamada a la Ley General Tributaria de 1963 creemos que poco tiene que ver con los casos de doble imposición internacional, al estar pensada para situaciones puramente internas.

Pero es que, además, el Tribunal complica el marco jurídico al añadir, innecesariamente, porque no son de aplicación por razones de temporalidad, la Ley 43/1995 y el convenio España-Bélgica de 1995, ambos posteriores al ejercicio objeto del recurso. Es más, la alusión al convenio de 1995 induce a error⁹.

Nada que decir de la explicación sobre la jurisprudencia anterior del Tribunal Supremo en la materia. Si en una primera sentencia de 1983 el Tribunal vino a decir que la cláusula de *tax sparing* está implícita en todos los convenios de doble imposición (lo cual indujo al Banco a presentar el recurso de casación), una sentencia posterior (2009) modificó, probablemente con acierto, dicho criterio. Bastaba, a nuestro juicio, con confirmar el cambio jurisprudencial y dar por terminado el asunto.

2. LA REACCIÓN DE LAS PARTES

Ante la sugerencia del Tribunal de plantear la cuestión prejudicial, el Banco ¡cómo no! se muestra favorable y trae a colación prácticamente todas las libertades del tratado: la de establecimiento (no aplicable, puesto que de los hechos no parece que el banco tuviera una filial o sucursal en Bélgica), la de prestación de servicios (no se especifica de qué servicios, pero tampoco parece aplicable) y la de capitales, que es la que viene al caso.

El abogado del Estado se opone recurriendo más a los principios internacionales aplicables en la materia que a los propios de la normativa europea pero, por su cautela, no yerra.

En cambio, no atina mucho el Ministerio Fiscal. Decir, como hace, que la norma española aplicable al litigio es anterior a la incorporación de España a las Comunidades Europeas y que, por tanto, la respuesta a la cuestión prejudicial «lo único a lo que conduciría es a la conclusión de que, en su momento, el derecho interno español no era conforme con los principios de libertad de establecimiento y libre circulación de capitales, pero para nada afectaría a la cuestión principal objeto del recurso» es desconocer cómo funciona el sistema legal comunitario: si, efectivamente, la norma española aplicable en el momento de los hechos no era conforme con el Derecho Comunitario, no podía aplicarse ni por la Administración Tributaria ni, mucho menos, por el Tribunal Supremo, por

⁹ Error porque entre los dos convenios hay diferencias fundamentales en los métodos para evitar la doble imposición: el de 1970 (aplicable en 1991) elige, con carácter general, el método de exención con progresividad y el de 1995 se atiene al de imputación limitada. Respecto de los intereses, ambos convenios adoptan el método de imputación limitada, como es normal. Hay que precisar que el de 1970 contiene una cláusula de *tax sparing* concedida por Bélgica a los intereses procedentes de España (art. 23.5), cláusula que, sin embargo, no es recíproca (de España para los intereses procedentes de Bélgica), lo que implica una asimetría de trato en estas rentas. Esta cláusula desaparece en el convenio de 1995 vigente. En definitiva, pues, en materia de intereses todo sigue igual. La cláusula *tax sparing* carece de sentido en la situación actual en la que España no grava los intereses bancarios (que son los frecuentes) pagados a entidades residentes en la Unión Europea (art. 14 del TRIRNR, de 5 de marzo de 2004).

más que se tratara de una norma promulgada con anterioridad a la entrada de España en las Comunidades. Y por más que gozara de «la presunción de constitucionalidad que es predicable de una norma legal aprobada por las Cortes Generales». Y uno no puede sino preguntarse: ¿para qué cree el representante del Ministerio Fiscal que existe la cuestión prejudicial? ¿Para que, a pesar de que una norma nacional se declare como inaceptable a la luz de la norma comunitaria, se aplique porque es una norma aprobada por un parlamento nacional? (Hecho 6). Definitivamente, todavía hace falta formación en Derecho Comunitario. Y otro error: el convenio entre España y Bélgica, dice el fiscal, «serviría de guía interpretativa para resolver el fondo»; pues tampoco: el convenio no es una guía interpretativa (en todo caso, la guía interpretativa la constituirían los comentarios al modelo OCDE), el convenio es la ley aplicable a las relaciones tributarias entre los dos estados firmantes, sin más.

3. EL FONDO DE LA CUESTIÓN

Como ya se ha expuesto, el Tribunal Supremo plantea una cuestión aparentemente simple: ¿implica, o no, una restricción a la libertad de movimientos de capitales entre los Estados de la Unión Europea el hecho de que uno de esos estados no tome en consideración –no impute o deduzca de la cuota del impuesto personal de una sociedad residente en ese estado– el «hipotético» impuesto pagado sobre la renta obtenida en otro Estado miembro? Y decimos «hipotético» porque el auto no especifica si el «no» pago del impuesto en Bélgica por intereses tiene su causa en una «exención» o en que, sencillamente, tal impuesto no existe («no sujeción»¹⁰). Ya hemos dicho que, dada la antigüedad, nadie lo sabe.

En cualquier caso, la cuestión es nítida. Pero es una cuestión que podría haberse planteado, hace unos años, con la misma causa, en muchas situaciones convencionales como por ejemplo: ¿se opone a la libertad de movimiento de capitales o de establecimiento el hecho de que, en las relaciones tributarias con un determinado estado se utiliza el método de exención y con otros estados el de crédito de impuesto (o imputación limitada)? ¿Se opone a esas libertades que el límite de imposición en la fuente sea distinto en los diferentes convenios de doble imposición entre los Estados miembros de la Unión?

¹⁰ Es muy frecuente el no gravamen de los intereses –de préstamos concedidos por entidades de crédito–. Y la razón es obvia: ese gravamen no beneficia (y probablemente perjudica) fiscalmente al Tesoro del país que lo impone. Y, desde luego, perjudica las finanzas del prestatario pagador de los intereses. En un caso como éste es una mera ilusión óptica contemplar el impuesto en la fuente como un «reparto» de soberanías entre el país de la fuente (Bélgica, en este caso) y el país de residencia (España), y decir que cada país obtiene «su» parte en el impuesto total, puesto que el estado de la residencia «deducirá» lo pagado en la fuente, evitándose así la doble imposición. La realidad es otra. Cuando los intereses («brutos», no se olvide) llegan al país de residencia, éste deduce de tales intereses los gastos (por ejemplo, de financiación, o generales del banco en la parte proporcional, etc.) y, a resultas de esta deducción de gastos, el interés neto gravable queda reducido a «cero» o casi cero, por lo que ya no cabe «deducir» enteramente (y a veces ni siquiera parcialmente) el impuesto exigido en la fuente, que, al haber recaído sobre intereses brutos, es mayor que el que correspondería aplicar a los intereses netos –al beneficio neto– de la operación. Con independencia de si tal forma de actuar es o no correcta, lo cierto es que, en la vida real, el prestamista (un banco, generalmente) pacta intereses «libres de impuestos», es decir, que el impuesto en la fuente lo paga el prestatario, para lo cual y por lo cual el interés bruto se eleva y, por esa misma razón, los intereses deducibles –que son gasto en el Impuesto sobre Sociedades del pagador– son más elevados. Ello redundaría, como se ha dicho, en un perjuicio para el Tesoro del estado de la Fuente. Ni que decir tiene que, paralelamente, se encarecen los intereses para el prestatario, lo que financieramente no es aconsejable. No es momento de alargar esta cuestión. Sólo parece necesario recordar que la «exención», «no sujeción» o «reducción» del impuesto en la fuente es un beneficio o incentivo fiscal... muy relativamente.

En fin, pueden recorrerse los diferentes artículos de los convenios y podrá comprobarse que en muchos casos la situación de las empresas y de las personas es distinta según hayan convenido los países sus tratados de doble imposición.

Y se entraría así en la cuestión del encaje de los convenios de doble imposición con las libertades comunitarias ¹¹, cuestión difícil donde las haya y en la que no podemos entrar aquí por razones obvias, pero que, a juicio de quienes esto firman, no se acierta a resolver.

Y decimos que estas cuestiones podrían haberse planteado hace unos años, porque hasta 2004, la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo tuvo un carácter realmente innovador, interpretando los principios fundamentales del Tratado con una clara orientación de creación del mercado interior. Todo eso ha cambiado mucho, como luego se explicará más detenidamente, pero nos tememos que, con la actual composición del Tribunal, buscar un ambicioso pronunciamiento como el que quizá busca el Supremo, en el sentido de que las diferencias entre los convenios de doble imposición europeos implican restricciones a las libertades comunitarias, se antoja misión imposible ¹².

4. LA POSIBLE RESPUESTA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA

Mencionado lo anterior, queda por, en una primera aproximación, examinar cuál puede ser la respuesta del Tribunal europeo a la cuestión planteada. La jurisprudencia que, a primera vista, viene a la memoria como relevante en el análisis, tiene que ser aquella que gira alrededor de los elementos más importantes en el caso, que son, a nuestro juicio, dos: un posible incumplimiento de la libertad de movimientos de capitales y un incumplimiento que se produciría, en todo caso, en el estado de residencia de la sociedad (España) y no en el de la fuente.

Son relativamente pocos los casos en que el Tribunal de Luxemburgo ha analizado el tratamiento de rentas del capital desde el punto de vista del país de la residencia. En el caso de los movimientos de capitales fueron fundamentales en su día las sentencias recaídas en *Verkooijen* ¹³, *Lenz* ¹⁴, *Manninen* ¹⁵ y *Meilicke* ¹⁶, todas en materia de dividendos percibidos por personas físicas ¹⁷ y no

¹¹ Véase HERRERA MOLINA, P.M., *Convenios de doble imposición y derecho comunitario*, en Estudios Jurídicos, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2009.

¹² Resulta fundamental, a estos efectos, una sentencia discutida, pero que ahí está: D (C376/03) de 5 de julio de 2005, sobre la aplicación de un convenio entre dos Estados al nacional de un tercer estado. En el párrafo 61, el Tribunal estableció: «El hecho de que estos derechos y obligaciones recíprocos sólo se apliquen a las personas residentes en uno de los dos Estados miembros contratantes es una consecuencia inherente a los convenios bilaterales para evitar la doble imposición». Y en el 63: «Procede responder a la segunda cuestión planteada que los artículos 56 y 58 CE no se oponen a que una norma prevista por un convenio bilateral para evitar la doble imposición como la norma de que se trata en el procedimiento principal, en una situación y en circunstancias como las del asunto objeto del procedimiento principal, no se extienda a un nacional de un Estado miembro que no sea parte del citado convenio». Más claro, agua.

¹³ C-35/98, de 6 de mayo de 2000 (NFJ009096).

¹⁴ C-315/02, de 15 de julio de 2004 (NFJ029120).

¹⁵ C-319/02, de 7 de septiembre de 2004 (NFJ018806).

¹⁶ C-292/04, de 6 de marzo de 2007 (NFJ025069).

¹⁷ En las sentencias mencionadas se concluía que en el país de la residencia debía evitarse la doble imposición jurídica sobre los dividendos procedentes de sociedades residentes en otros Estados miembros y percibidos por personas físicas, en los

cubiertos por la directiva matriz-filial, y, por otro lado, *Kerkhaert-Morres*¹⁸ y *Damseaux*¹⁹. El primer grupo se refiere a la eliminación de la doble imposición económica que recae sobre los dividendos. En el segundo, el objeto es la doble imposición jurídica. Hay otros casos relativos a la doble imposición y a los métodos para eliminarla. Muy importante a estos efectos resulta *Columbus*²⁰, aunque referido a un establecimiento permanente y *Block*²¹, en materia de sucesiones.

De un examen conjunto de estas sentencias se desprenden, creemos, varias conclusiones: la mayoría de los casos en materia de libre establecimiento o de movimientos de capitales en los que el Tribunal de Luxemburgo ha apreciado una incompatibilidad de la norma nacional con la comunitaria²² se refieren a disposiciones legales del estado de la fuente, y no de la residencia²³, y ello porque la disposición preveía un trato fiscal distinto según los dividendos se pagaran a un estado o al otro²⁴. En el caso de los intereses a que se refiere el auto del Supremo, tan sólo cabría plantearse el problema si España hubiese concedido un crédito de impuesto por el impuesto debido (y no pagado) correspondiente a intereses pagados por otra empresa residente en España. Es decir, si, en iguales circunstancias, el banco español hubiese preferido invertir en España al gozar de un mejor tratamiento fiscal de los intereses. No parece que sea así.

Por otra parte, puede decirse que, en general, el Tribunal de Justicia ha dado un giro muy importante en estos últimos años. Las sentencias recientes tienen poco que ver con las anteriores a 2004. Quedan lejos *Verkooijen*, *Manninen* y similares. La justificación del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros sirve para mantener, la mayoría de las veces, la conformidad de la norma nacional con la ley comunitaria. Basta ver la progresiva tendencia –la defensa cada vez más declarada de las normas nacionales– en las Conclusiones de la Abogada General Sra. Kokott en los casos en que ha actuado recientemente²⁵. Por incomprensible que pueda resultar si se piensa en términos de un auténtico mercado interior, el Tribunal tiene declarado ya, por activa y por pasiva, que la doble imposición jurídica no es, de por sí, incompatible con el Tratado de la Unión²⁶ cuando resulta del ejercicio en paralelo de la soberanía fiscal de dos Estados miembros. Algunos de los pronunciamientos del Tribunal parecen perfectamente trasladables al caso objeto de estas líneas. Así, por ejemplo, uno de los más recientes, «Ahora bien, el Derecho Comunitario, en su estado actual

mismos términos en que se evitaba la que recaía sobre dividendos procedentes de una sociedad residente en el mismo estado del accionista. Hay una sentencia en otro sentido, *Holböck* [C-157/05 (NFJ025825)], pero referida a terceros países.

¹⁸ C-513/04, de 14 de noviembre de 2006 (NFJ024029).

¹⁹ C-128/08, de 16 de julio de 2009 (NFJ034311).

²⁰ C-298/05, de 6 de diciembre de 2006 (NFJ026989).

²¹ C-67/08, de 12 de febrero de 2009 (NFJ031324).

²² Con el Tratado, no con la directiva matriz-filial.

²³ Por ejemplo, *Denkavit* [C-170/05 (NFJ024423)], *Amurta* [C-379/05 (NFJ026644)], *Comisión vs. Países Bajos* [C-521/07 (NFJ033566)] y *Comisión vs. Italia* [C-540/07 (NFJ036243)].

²⁴ Para un análisis comprensivo de los casos en materia de dividendos, véase *Opinión Statement of the CFE on outbound dividends: Commission vs. Italy* (C-540/07), abril 2010, en la web de la Confederación Fiscal Europea, www.cfe-eutax.org

²⁵ Que son muchos en el campo de la fiscalidad directa en los últimos tiempos: *SGL* (C-311/08), de 21 de enero de 2010 (NFJ036705), *X-Holding* (C-337/08), de 25 de febrero de 2010 (NFJ037112), *Zwinenjbürg* (C-352/08) de 20 de mayo de 2010 (NFJ038357), y *Comisión vs. Portugal* (C-105/08) de 17 de junio de 2010 (NFJ038722).

²⁶ A título de ejemplo, *Kerkhaert Morres* (párrafos 20 y 21), *Columbus Container* (párrafo 43), *Damseaux* (párrafos 33 y 35) y *Block* (párrafos 28 a 31).

y en una situación como la del procedimiento principal, no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición dentro de la Comunidad Europea. Exceptuando (...), no se ha adoptado hasta la fecha, en el marco del Derecho Comunitario, ninguna medida de unificación o de armonización tendente a eliminar las situaciones de doble imposición. De ello se deduce que, en el estado actual del Derecho Comunitario, los Estados miembros disponen, sin perjuicio del respeto del Derecho Comunitario, de cierta autonomía en la materia y que, en consecuencia, no tienen la obligación de adaptar su sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los otros Estados miembros para eliminar, en particular, la doble imposición que se deriva del ejercicio paralelo por dichos Estados de su potestad tributaria y permitir, en consecuencia, la deducción, en un asunto como el principal, del impuesto de sucesiones abonado en un Estado miembro distinto»²⁷.

Y piénsese que estamos hablando de casos, todos ellos, en que lo que se discutía era la no eliminación de la doble imposición jurídica, es decir, la negativa del estado de la residencia a tomar en cuenta –y deducir– un impuesto que sí se había pagado en el estado de la fuente²⁸. No resulta difícil de imaginar, en consecuencia, cuál puede ser la reacción del Tribunal de Justicia cuando lo que se cuestiona es que el estado de la residencia no tome en cuenta –no deduzca– un impuesto que ni siquiera se ha producido en otro Estado miembro.

Un último apunte: la traducción al inglés que aparece en el Diario Oficial de la UE (3 de julio de 2010) contiene un error terminológico de bulto: se refiere a la denegación de una «deduction» (traducido literalmente de «deducción») cuando, en la terminología fiscal anglosajona tradicional, una «deduction» se practica en la base. En la cuota lo que se aplica es un «credit». Luego pasa lo que pasa. Que el Tribunal de Luxemburgo no entiende bien la pregunta o la norma nacional²⁹. Y se equivoca. Es de desear que a lo largo del procedimiento se aclaren todos estos puntos.

²⁷ *Block*, párrafos 30 y 31.

²⁸ Doble imposición jurídica que se produce, además, por el incumplimiento del convenio de doble imposición aplicable. Ello no obstante, el Tribunal ha declarado expresamente no ser competente para entrar en la cuestión de dicho incumplimiento, por ejemplo, en *Columbus*, párrafo 46, y *Damseaux*, párrafo 22.

²⁹ Ése parece ser el caso, por ejemplo, de *X-Holding* [C-337/08 (NFJ037112)], donde el Tribunal parece que no entendió correctamente la norma holandesa sobre consolidación fiscal.