

**Asunto C-262/09**

**Wienand Meilicke y otros**

**contra**

**Finanzamt Bonn-Innenstadt**

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Finanzgericht Köln)

«Libre circulación de capitales — Impuesto sobre la renta — Certificado relativo al impuesto de sociedades efectivamente pagado en relación con los dividendos de origen extranjero — Prevención de la doble imposición de los dividendos — Crédito fiscal sobre los dividendos pagados por sociedades residentes — Pruebas exigidas respecto del impuesto extranjero imputable»

Sumario de la sentencia

1. *Libre circulación de capitales — Restricciones — Legislación tributaria — Impuesto sobre la renta — Tributación de los dividendos — Cálculo del crédito fiscal concedido a un sujeto pasivo en un Estado miembro por obligación personal sobre los dividendos pagados por una sociedad de capital establecida en otro Estado miembro*

(Arts. 56 CE y 58 CE)

2. *Libre circulación de capitales — Restricciones — Legislación tributaria — Impuesto sobre la renta — Tributación de los dividendos — Pruebas que debe presentar un sujeto pasivo en un Estado miembro por obligación personal para obtener un crédito fiscal sobre los dividendos pagados por una sociedad de capital establecida en otro Estado miembro*

(Arts. 56 CE y 58 CE)

3. *Libre circulación de capitales — Restricciones — Legislación tributaria — Impuesto sobre la renta — Tributación en un Estado miembro de los dividendos pagados por una sociedad de capital establecida en otro Estado miembro*

1. Para el cálculo del importe del crédito fiscal al que tiene derecho un accionista sujeto pasivo en un Estado miembro por obligación personal con respecto a dividendos abonados por una sociedad de capital establecida en otro Estado miembro, los artículos 56 CE y 58 CE se oponen, en caso de no presentarse las pruebas exigidas por la legislación del primer Estado miembro, a la aplicación de una disposición nacional en virtud de la cual el impuesto de sociedades que grava los dividendos de origen extranjero se imputa al impuesto sobre la renta del accionista en la fracción del impuesto de sociedades aplicado a los dividendos brutos distribuidos por las sociedades del primer Estado miembro.

El cálculo del crédito fiscal debe efectuarse en función del tipo impositivo de los beneficios distribuidos en concepto del impuesto de sociedades aplicable a la sociedad que los distribuye según el Derecho de su Estado miembro de establecimiento, sin que la cuantía que se impute pueda superar el importe del impuesto sobre la renta que debe pagarse por los dividendos percibidos por el accionista beneficiario en el Estado miembro en el que es sujeto pasivo por obligación personal.

En efecto, cuando un Estado miembro dispone de un sistema que evita o atenúa la doble imposición en cadena o la doble imposición económica en el supuesto de dividendos que los residentes perciben de sociedades residentes, debe conceder un trato equivalente a los dividendos que los residentes perciben de sociedades no residentes. Ello entraña que, en tal situación, ese sistema nacional debe aplicarse, en la medida de lo posible, a los supuestos transfronterizos.

(véanse los apartados 29, 31 y 34 y el punto 1 del fallo)

2. En lo que respecta al grado de precisión que deben satisfacer las pruebas exigidas para obtener un crédito fiscal en relación con los dividendos abonados por una sociedad de capital establecida en un Estado miembro distinto de aquel en el que el beneficiario es sujeto pasivo por obligación personal, los artículos 56 CE y 58 CE se oponen a la aplicación de una disposición nacional en virtud de la cual el grado de detalle y la forma de presentación de las pruebas que ha de aportar dicho beneficiario deben ser los mismos que los exigidos cuando la sociedad que distribuye los dividendos está establecida en el Estado miembro de tributación de dicho beneficiario.

Las autoridades tributarias de este último Estado pueden exigir a dicho beneficiario que presente justificantes que les permitan comprobar, de manera clara y precisa, si concurren los requisitos de obtención de un crédito fiscal previsto por la legislación nacional, sin que puedan proceder a una estimación de dicho crédito fiscal.

Una normativa de un Estado miembro que impida de manera absoluta a las personas sujetas en dicho Estado miembro al pago del impuesto sobre la renta por obligación personal, que hayan invertido en sociedades de capital establecidas en otro Estado miembro, aportar pruebas que satisfagan criterios, especialmente de presentación, distintos de los previstos para las inversiones nacionales por la legislación del primer Estado miembro no sólo es contraria al principio de buena administración, sino que además va más allá de lo necesario para conseguir el objetivo de eficacia de los controles fiscales.

(véanse los apartados 43 y 53 y el punto 2 del fallo)

3. El principio de efectividad se opone a una normativa nacional modificada que, con carácter retroactivo y sin conceder un período transitorio, no permite obtener la imputación del impuesto de sociedades extranjero que ha gravado los dividendos abonados por una sociedad de capital establecida en otro Estado miembro mediante la presentación, bien de un certificado relativo a dicho impuesto conforme a la legislación del Estado miembro en el que el beneficiario de dichos dividendos es sujeto pasivo por obligación personal, bien de justificantes que permitan a las autoridades tributarias de dicho Estado miembro comprobar, de manera clara y precisa, si concurren los requisitos de obtención de una ventaja fiscal. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar cuál es el plazo razonable para la presentación de dicho certificado o de dichos justificantes.

En efecto, por lo que se refiere a la devolución de tributos nacionales percibidos indebidamente,

cuando el Derecho nacional modifica los criterios de devolución con carácter retroactivo, el principio de efectividad exige que la nueva normativa contenga un régimen transitorio que permita a los justiciables disponer de un plazo suficiente, después de la adopción de ésta, para poder presentar las demandas de devolución que podían presentar al amparo de la anterior normativa.

(véanse los apartados 57 y 59 y el punto 3 del fallo)

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 30 de junio de 2011 (\*)

«Libre circulación de capitales – Impuesto sobre la renta – Certificado relativo al impuesto de sociedades efectivamente pagado en relación con los dividendos de origen extranjero – Prevención de la doble imposición de los dividendos – Crédito fiscal sobre los dividendos pagados por sociedades residentes – Pruebas exigidas respecto del impuesto extranjero imputable»

En el asunto C-262/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Finanzgericht Köln (Alemania), mediante resolución de 14 de mayo de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de julio de 2009, rectificada mediante resolución de 10 de agosto de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de septiembre de 2009, en el procedimiento entre

**Wienand Meilicke,**

**Heidi Christa Weyde,**

**Marina Stöffler**

y

**Finanzamt Bonn-Innenstadt,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič, E. Levits (Ponente) y M. Safjan y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sra. V. Trstenjak;

Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 27 de octubre de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Meilicke y de las Sras. Weyde y Stöffler, por los Sres. W. Meilicke y D. Rabback, Rechtsanwälte;
- en nombre del Finanzamt Bonn-Innenstadt, por la Sra. G. Sasonow y el Sr. F. Mlosch, Prozessbevollmächtigte;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y C. Blaschke, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y W. Mölls, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de enero de 2011;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 56 CE y 58 CE, que han sido sustituidos por los artículos 63 TFUE y 65 TFUE desde el 1 de diciembre de 2009.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. W. Meilicke y las Sras. Weyde y Stöffler, en su condición de herederos del Sr. H Meilicke, fallecido el 3 de mayo de 1997, y el Finanzamt Bonn-Innenstadt (Administración tributaria de Bonn-centro; en lo sucesivo, «Finanzamt»), en relación con la tributación de los dividendos abonados al fallecido en el período comprendido entre 1995 y 1997 por sociedades establecidas en Dinamarca y los Países Bajos.

## **Marco jurídico**

### *Normativa comunitaria*

3 El artículo 56 CE, que figura en el capítulo 4, «Capital y pagos», del título III, «Libre circulación de personas, servicios y capitales», de la tercera parte del Tratado CE, dedicada a las políticas de la Comunidad Europea, establecía, en el apartado 1:

«En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.»

4 El artículo 58 CE, apartado 1, establecía:

«Lo dispuesto en el artículo 56 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:

a) aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;

[...].»

5 El artículo 58 CE, apartado 3, disponía:

«Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre

circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 56.»

6 El artículo 2, apartado 1, de la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), dispone:

«1. La autoridad competente de un Estado miembro podrá solicitar a la autoridad competente de otro Estado miembro que le comunique las informaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 1 con relación a un caso concreto. [...]»

*Derecho alemán aplicable entre 1995 y 1997*

7 Conforme a los artículos 1, 2 y 20 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Einkommensteuergesetz), de 7 de septiembre de 1990 (BGBl. 1990 I, p. 1898), en su versión modificada por la Ley de 13 de septiembre de 1993 (BGBl. 1993 I, p. 1569) (en lo sucesivo, «EStG»), los dividendos obtenidos por una persona residente en Alemania y, por tanto, sujeto pasivo por obligación personal en ese Estado son imponibles como rendimientos del capital.

8 Con arreglo al artículo 27, apartado 1, de la Ley del Impuesto de Sociedades (Körperschaftsteuergesetz), de 11 de marzo de 1991 (BGBl. 1991 I, p. 638), en su versión modificada por la Ley de 13 de septiembre de 1993 (en lo sucesivo, «KStG»), los dividendos distribuidos por sociedades de capital que sean sujetos pasivos del impuesto de sociedades en Alemania por obligación personal tributan al 30 %. Este régimen se traduce en una distribución del 70 % de los beneficios antes de impuestos y un crédito fiscal de 30/70, es decir, 3/7 de los dividendos obtenidos.

9 En virtud del artículo 36, apartado 2, segunda frase, número 3, de la EStG, interpretado a la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de marzo de 2007, Meilicke y otros (C-292/04, Rec. p. I-1835), dicho crédito fiscal se aplica a los dividendos percibidos de sociedades de capital sujetas al impuesto por obligación personal en Alemania o en otro Estado miembro. Por consiguiente, los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta en Alemania por obligación personal pueden acogerse a dicho crédito fiscal cuando perciben dividendos de sociedades alemanas o de sociedades extranjeras.

10 Con arreglo al artículo 36, apartado 2, segunda frase, número 3, cuarta frase, letra b), de la EStG, la imputación del impuesto de sociedades no procede cuando no se presenta el certificado fiscal a que se hace referencia en los artículos 44 y siguientes de la KStG.

11 El artículo 44 de la KStG dispone:

«1. La sociedad plenamente sujeta al impuesto que realice pagos por su propia cuenta equivalentes para los socios a ingresos en el sentido del artículo 20, apartado 1, números 1 o 2, de la EStG estará obligada, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2, a proporcionar a sus socios, a instancia de éstos, una certificación del impuesto de sociedades, en el formulario administrativo oficial apropiado, que contenga las indicaciones siguientes:

1. el nombre y la dirección del socio;
2. el importe de los pagos;
3. la fecha de pago;

4. el importe del impuesto de sociedades imputable en virtud del artículo 36, apartado 2, número 3, primera frase, de la EStG;
5. el importe del impuesto de sociedades que deba devolverse, en el sentido del artículo 52; es suficiente con que la indicación se refiera a una acción, a una participación o a un derecho de disfrute único;
6. el importe de la prestación para la que se presume utilizado el elemento de los fondos propios en el sentido del artículo 30, apartado 2, número 1;
7. el importe de la prestación para la que se presume utilizado el elemento de los fondos propios en el sentido del artículo 30, apartado 2, número 4.

[...]»

12 El artículo 175 de la Ley General Tributaria (Abgabenordnung), introducido por la Ley de 16 de marzo de 1976 (BGBl. 1976 I, p. 613; corrección de errores en BGBl. 1977 I, p. 269), en la versión publicada el 1 de octubre de 2002 (BGBl. 2002 I, p. 3866; corrección de errores en BGBl. 2003 I, p. 61) (en lo sucesivo, «AO»), establece:

«1) Deberá practicarse, anularse o modificarse una liquidación tributaria

[...]

2. siempre que tenga lugar un hecho que surta efectos en el plano fiscal respecto al pasado (hecho retroactivo).

En los supuestos previstos en el párrafo primero, número 2, el plazo para la determinación del impuesto comenzará al expirar el año natural en el curso del cual se haya producido el hecho.

[...]»

13 El 9 de diciembre de 2004, la AO fue modificada, en lo que respecta al carácter definitivo de las liquidaciones tributarias y su modificación en caso de hechos retroactivos, por la Ley de adaptación del Derecho tributario nacional a las Directivas de la Unión Europea y a la modificación de otras disposiciones (Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften, BGBl. 2004 I, p. 3310; en lo sucesivo, «AO modificada»). En virtud del artículo 8 de dicha Ley modificativa, el artículo 175, apartado 2, párrafo segundo, de la AO modificada tiene el siguiente tenor:

«La expedición o presentación extemporánea de un certificado o confirmación no tendrá la consideración de hecho retroactivo.»

14 Con el fin de delimitar el ámbito de aplicación temporal del artículo 175, apartado 2, párrafo segundo, de la AO modificada, se modificó el propio artículo 97, apartado 9, párrafo tercero, de las Disposiciones Preliminares a la Ley General Tributaria (Einführungsgesetz zur Abgabenordnung) de 14 de diciembre de 1976 (BGBl. 1976 I, p. 3341; corrección de errores en BGBl. 1977 I, p. 667; en lo sucesivo, «EGAO»), que pasó a tener el siguiente tenor:

«El artículo 175, apartado 2, párrafo segundo, de la AO [modificada] será aplicable cuando el certificado o confirmación se haya presentado o expedido después del 28 de octubre de 2004.

[...]»

## Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 15 El Sr. H. Meilicke, que estaba domiciliado en Alemania, poseía acciones de sociedades establecidas en los Países Bajos y en Dinamarca. Entre 1995 y 1997 obtuvo, en este concepto, dividendos por un importe total de 39.631,32 DEM, es decir, 20.263,17 euros.
- 16 Mediante escrito de 30 de octubre de 2000, los demandantes en el procedimiento principal solicitaron al Finanzamt un crédito fiscal equivalente a 3/7 de estos dividendos, que debía deducirse del impuesto sobre la renta liquidado al Sr. H. Meilicke.
- 17 El Finanzamt denegó esta solicitud debido a que el impuesto de sociedades que grava a una sociedad sujeto pasivo del impuesto de sociedades en Alemania por obligación personal es el único que puede imputarse al impuesto sobre la renta.
- 18 Los demandantes en el procedimiento principal interpusieron recurso contra esta decisión ante el Finanzgericht Köln (tribunal de lo económico-administrativo de Colonia), el cual, mediante resolución de 24 de junio de 2004, planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:
- «El artículo 36, apartado 2, número 3, de la [EStG], según el cual únicamente se deduce del impuesto sobre la renta el impuesto sobre sociedades al que están sujetas una sociedad o una asociación de personas por obligación personal por un importe de 3/7 de los ingresos en el sentido del artículo 20, apartado 1, números 1 o 2, de la EStG, ¿es compatible con los artículos 56 CE, apartado 1, y 58 CE, apartados 1, letra a), y 3?»
- 19 A raíz de la sentencia de 7 de septiembre de 2004, Manninen (C-319/02, Rec. p. I-7477), los demandantes en el litigio principal modificaron su solicitud mediante escritos de 7 de enero de 2005, 16 de mayo de 2007 y 23 de noviembre de 2007, y reclamaron un crédito fiscal en concepto de impuesto de sociedades ya no equivalente a 3/7 de los dividendos controvertidos, sino a 34/66 de los dividendos brutos procedentes de Dinamarca y a 35/65 de los dividendos brutos procedentes de los Países Bajos.
- 20 En la sentencia Meilicke y otros, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró:
- «Los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa fiscal en virtud de la cual, cuando una sociedad de capital reparte dividendos, el accionista sujeto pasivo en un Estado miembro por obligación personal obtiene un crédito fiscal, calculado en función del tipo impositivo de los beneficios distribuidos en concepto de impuesto de sociedades, si la sociedad que los distribuye está establecida en el mismo Estado miembro, pero no si dicha sociedad está establecida en otro Estado miembro.»
- 21 Como consecuencia de esta sentencia, el órgano jurisdiccional remitente considera que debe reconocerse a los demandantes en el procedimiento principal el derecho a dos créditos fiscales calculados en función de los tipos impositivos de los beneficios distribuidos en concepto del impuesto de sociedades de los Estados miembros en los que están establecidas las sociedades que distribuyen los beneficios.
- 22 Sin embargo, el Finanzgericht Köln señala que en la práctica no pueden determinarse los importes efectivamente pagados en concepto de este impuesto en los Países Bajos y Dinamarca. En consecuencia, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre el procedimiento que ha de seguirse, en particular en lo que respecta al cálculo concreto que debe permitir determinar el importe de los créditos fiscales que pueden solicitar los demandantes en el procedimiento principal. A este respecto, dicho tribunal plantea tres soluciones posibles, a saber: en primer lugar,

aplicar una norma nacional que establece que el impuesto de sociedades por los dividendos de origen extranjero se imputa al impuesto sobre la renta en la fracción correspondiente en lo que respecta a los dividendos brutos repartidos por las sociedades nacionales; en segundo lugar, llevar a cabo una estimación del tipo del impuesto de sociedades extranjero aplicable a los dividendos de origen extranjero o, en tercer lugar, determinar del modo más exacto posible los importes recaudados en concepto del impuesto de sociedades extranjero. En este último supuesto, se pregunta cuáles son las pruebas necesarias para poder realizar el cálculo del crédito fiscal.

23 En estas circunstancias, el Finanzgericht Köln decidió volver a suspender el curso de las actuaciones y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se oponen la libre circulación de capitales del artículo 56 CE, apartado 1, y 58 CE, apartados 1, letra a), y 3, el principio de efectividad y el principio de efecto útil a una norma como el artículo 36, apartado 2, segunda frase, número 3, de la EStG (en su versión vigente durante los ejercicios controvertidos [en el procedimiento principal]), en virtud de la cual una parte del impuesto de sociedades correspondiente a 3/7 de los dividendos brutos se imputa al impuesto sobre la renta, siempre que no proceda de repartos de dividendos para los que se utilizan fondos propios, en el sentido del artículo 30, apartado 2, número 1, de la KStG (en su versión vigente durante los ejercicios controvertidos [en el procedimiento principal]), a pesar de que en la práctica no pueda determinarse el impuesto de sociedades efectivamente pagado por los dividendos repartidos por una sociedad establecida en otro Estado miembro y de que tal impuesto pueda ser mayor?

2) ¿Se oponen la libre circulación de capitales [...], el principio de efectividad y el principio de efecto útil a una norma como el artículo 36, apartado 2, segunda frase, número 3, cuarta frase, letra b), de la EStG (en su versión vigente durante los ejercicios controvertidos [en el procedimiento principal]), con arreglo a la cual para la imputación del impuesto de sociedades [sobre el impuesto sobre la renta] es necesario presentar un certificado relativo a dicho impuesto, en el sentido del artículo 44 y siguientes de la KStG (en su versión vigente durante los ejercicios controvertidos [en el procedimiento principal]), que debe incluir, entre otros datos, la parte del impuesto de sociedades que puede ser objeto de imputación, así como la estructura de las partidas en función de las distintas partes del capital propio utilizable sobre la base de un desglose de éste con arreglo a lo dispuesto en el artículo 30 de la KStG (en su versión vigente durante los ejercicios controvertidos [en el procedimiento principal]), aunque en la práctica no pueda determinarse el impuesto de sociedades extranjero efectivamente pagado que puede ser objeto de imputación ni obtenerse de hecho tal certificado en relación con los dividendos extranjeros?

3) La libre circulación de capitales [...], en caso de imposibilidad material de presentar un certificado relativo al impuesto de sociedades en el sentido del artículo 44 KStG (en su versión vigente durante los ejercicios controvertidos [en el procedimiento principal]) y de determinar el importe del impuesto de sociedades efectivamente pagado que grava los dividendos extranjeros, ¿impone que se estime el tipo de gravamen del impuesto de sociedades y, en su caso, se tome en consideración también la carga fiscal indirecta soportada con el impuesto de sociedades?

4) a) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión y de que [en consecuencia] sea necesario un certificado relativo al impuesto de sociedades:

¿Deben interpretarse los principios de efectividad y de efecto útil en el sentido de que se oponen a una norma como la que resulta del artículo 175, apartado 2, segunda frase, de la AO [modificada] en relación con el artículo 97, apartado 9, párrafo tercero, de la EGAO, con arreglo a la cual, a partir del 29 de octubre de 2004, la presentación de un certificado relativo al impuesto

de sociedades ya no se considera un hecho retroactivo, lo que impide, desde el punto de vista del procedimiento, la imputación del impuesto de sociedades extranjero a efectos del crédito fiscal cuando la liquidación del impuesto sobre la renta [devengado en Alemania] es definitiva, sin que se haya concedido un período transitorio para solicitar el crédito fiscal del impuesto de sociedades?

b) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión y de que [en consecuencia] no sea necesario un certificado relativo al impuesto de sociedades:

¿Deben interpretarse el artículo 56 CE [y] los principios de efectividad y de efecto útil en el sentido de que se oponen a una norma como el artículo 175, apartado 1, número 2, de la AO, con arreglo a la cual debe modificarse una liquidación tributaria en la medida en que se produzca un acontecimiento retroactivo, como la presentación de un certificado relativo al impuesto de sociedades, lo que permite el crédito fiscal del impuesto de sociedades en el caso de los dividendos nacionales, incluso cuando se trate de liquidaciones tributarias definitivas del impuesto sobre la renta, mientras que ello no sería posible en el caso de dividendos extranjeros a falta de un certificado relativo al impuesto de sociedades [extranjero]?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

#### *Primera cuestión*

24 Mediante esta cuestión, en relación con las dos siguientes, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que, en caso de no presentarse las pruebas exigidas por la legislación de un Estado miembro para poder obtener un crédito fiscal relativo al impuesto de sociedades con que se hayan gravado dividendos, se oponen a la aplicación de una disposición como el artículo 36, apartado 2, segunda frase, número 3, de la EStG, en virtud del cual el impuesto de sociedades que grava los dividendos de origen extranjero se imputa al impuesto sobre la renta en la fracción del impuesto de sociedades que grava los dividendos brutos distribuidos por las sociedades nacionales.

25 En la fundamentación de la sentencia Meilicke y otros, antes citada, el Tribunal de Justicia señaló, en primer lugar, que el Finanzgericht Köln había planteado su petición de decisión prejudicial antes de que se dictara la sentencia Manninen, antes citada.

26 A continuación, el Tribunal de Justicia recordó que, con arreglo al apartado 54 de dicha sentencia, el cálculo de un crédito fiscal concedido a un accionista sujeto al pago de impuestos en Finlandia por obligación personal, que ha percibido dividendos de una sociedad establecida en otro Estado miembro, debe tener en cuenta el impuesto efectivamente pagado por la sociedad establecida en este otro Estado miembro, tal como se desprende de las normas generales aplicables al cálculo de la base imponible y del tipo impositivo del impuesto de sociedades en este último Estado miembro (sentencia Meilicke y otros, antes citada, apartado 15).

27 Teniendo en cuenta, por una parte, la reivindicación de los demandantes en el procedimiento principal de un crédito fiscal equivalente a 34/66 de los dividendos de origen danés y a 35/65 de los dividendos de origen neerlandés y, por otra, la posición del Gobierno alemán de que, cuando se trata de dividendos de origen extranjero, no puede concederse invariablemente un crédito fiscal de 3/7 de los dividendos percibidos, ya que el crédito fiscal debe estar vinculado al tipo impositivo aplicable a los beneficios distribuidos con arreglo a la legislación del impuesto de sociedades del Estado miembro en cuyo territorio está establecida la sociedad que ha pagado esos dividendos (sentencia Meilicke y otros, antes citada, apartados 16 y 17), el Tribunal de Justicia confirmó la jurisprudencia sentada en la sentencia Manninen, antes citada.

28 De lo anterior se desprende que, mediante su respuesta a la cuestión prejudicial en la sentencia Meilicke y otros, antes citada, recordada en el apartado 20 de la presente sentencia, el Tribunal de Justicia descartó que el cálculo del crédito fiscal al que tiene derecho un accionista sujeto pasivo en un Estado miembro por obligación personal en relación con los dividendos repartidos por una sociedad de capital establecida en otro Estado miembro pueda realizarse sobre una base distinta de la del tipo impositivo de los beneficios distribuidos en concepto de impuesto de sociedades aplicable a la sociedad que distribuye los beneficios con arreglo al Derecho de su Estado miembro de establecimiento.

29 Además, el Tribunal de Justicia ha declarado ya que cuando un Estado miembro dispone de un sistema que evita o atenúa la doble imposición en cadena o la doble imposición económica en el supuesto de dividendos que los residentes perciben de sociedades residentes, debe conceder un trato equivalente a los dividendos que los residentes perciben de sociedades no residentes (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de julio de 2004, Lenz, C-315/02, Rec. p. I-7063, apartados 27 a 49; Manninen, antes citada, apartados 29 a 55, y de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec. p. I-11673, apartado 55).

30 En efecto, en tales sistemas, la situación de los accionistas residentes en un Estado miembro que perciben dividendos de una sociedad establecida en este mismo Estado miembro es comparable a la de los accionistas residentes en dicho Estado que perciben dividendos de una sociedad establecida en otro Estado miembro, en la medida en que tanto los dividendos de origen nacional como los de origen extranjero pueden ser objeto, por un lado, en el caso de accionistas sociedades, de una doble imposición en cadena, y por otro lado, en el caso de accionistas finales, de una doble imposición económica (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Lenz, apartados 31 y 32; Manninen, apartados 35 y 36, y Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, apartado 56).

31 A la luz de esta jurisprudencia, un Estado miembro como la República Federal de Alemania, al disponer de un sistema para prevenir la doble imposición económica, está obligado a conceder, en el supuesto de dividendos que los residentes perciben de sociedades no residentes, un trato equivalente al previsto para los dividendos que los residentes perciben de sociedades residentes. Ello entraña que ese sistema nacional debe aplicarse, en la medida de lo posible, a los supuestos transfronterizos. De este modo, en las situaciones para las que no es posible en el ámbito nacional un cómputo de los impuestos indirectamente soportados en concepto de impuesto de sociedades, lo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional nacional, dicho cómputo no debe realizarse en lo que respecta a los dividendos que los residentes perciben de sociedades no residentes.

32 En un contexto como el del litigio principal, la obligación de un Estado miembro de neutralizar una doble imposición económica a una persona física beneficiaria en última instancia de dividendos de origen extranjero se limita a la deducción del impuesto de sociedades que ha pagado por esos dividendos la sociedad que los ha distribuido, con arreglo al Derecho de su Estado miembro de establecimiento, del impuesto sobre la renta que el accionista debe pagar en concepto de dichos dividendos.

33 En efecto, como alegan el Finanzamt y el Gobierno alemán, la libre circulación de capitales consagrada en el artículo 56 CE, apartado 1, no puede tener como consecuencia obligar a los Estados miembros a ir más allá de una anulación del impuesto sobre la renta nacional que debe abonar el accionista en concepto de los dividendos de origen extranjero percibidos, y a reembolsar un importe que tiene su origen en el sistema fiscal de otro Estado miembro (véase, por analogía, la sentencia de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation,

C?446/04, Rec. p. I?11753, apartado 52), para no restringir la autonomía fiscal del primer Estado miembro mediante el ejercicio de la potestad fiscal del otro Estado miembro (véanse, en particular las sentencias *Test Claimants in the FII Group Litigation*, antes citada, apartado 47; de 20 de mayo de 2008, *Orange European Smallcap Fund*, C?194/06, Rec. p. I?3747, apartado 30, y de 16 de julio de 2009, *Damseaux*, C?128/08, Rec. p. I?6823, apartado 25).

34 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la primera cuestión planteada, en relación con las dos siguientes, que, para el cálculo del importe del crédito fiscal al que tiene derecho un accionista sujeto pasivo en un Estado miembro por obligación personal con respecto a dividendos abonados por una sociedad de capital establecida en otro Estado miembro, los artículos 56 CE y 58 CE se oponen, en caso de no presentarse las pruebas exigidas por la legislación del primer Estado miembro, a la aplicación de una disposición como el artículo 36, apartado 2, segunda frase, número 3, de la EStG, en virtud de la cual el impuesto de sociedades que grava los dividendos de origen extranjero se imputa al impuesto sobre la renta del accionista en la fracción del impuesto de sociedades aplicado a los dividendos brutos distribuidos por las sociedades del primer Estado miembro. El cálculo del crédito fiscal debe efectuarse en función del tipo impositivo de los beneficios distribuidos en concepto de impuesto de sociedades aplicable a la sociedad que los distribuye según el Derecho de su Estado miembro de establecimiento, sin que la cuantía que se impute pueda superar el importe del impuesto sobre la renta que debe pagarse por los dividendos percibidos por el accionista beneficiario en el Estado miembro en el que es sujeto pasivo por obligación personal.

#### *Sobre las cuestiones segunda y tercera*

35 Mediante sus cuestiones segunda y tercera, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si los artículos 56 CE y 58 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la aplicación de una disposición como el artículo 36, apartado 2, segunda frase, número 3, cuarta frase, letra b), de la EStG, en virtud de la cual el grado de detalle y la forma de presentación de las pruebas que debe presentar un accionista sujeto pasivo en un Estado miembro por obligación personal para poder obtener en éste un crédito fiscal en relación con la percepción de dividendos abonados por una sociedad de capital establecida en otro Estado miembro deben ser los mismos que los que se exigen cuando la sociedad que distribuye los dividendos está establecida en el primer Estado miembro. En caso de respuesta afirmativa, se pregunta qué grado de precisión deben satisfacer las pruebas presentadas para acreditar el tipo del impuesto de sociedades extranjero aplicado a los dividendos con el fin de determinar el importe del crédito fiscal al que tiene derecho su beneficiario y, en su caso, si los artículos 56 CE y 58 CE permiten al juez nacional estimar dicho tipo impositivo.

36 Para responder a estas preguntas, hay que señalar, en primer lugar, que, dado que el tipo impositivo de los beneficios distribuidos en concepto del impuesto de sociedades aplicable a la sociedad distribidora de dividendos es determinante para el cálculo del crédito fiscal al que tiene derecho el accionista en el Estado miembro en el que reside, dicho tipo debe determinarse del modo más preciso posible. Por ello, se excluye desde un principio que el cálculo de dicho crédito fiscal se base en una mera estimación del tipo pertinente.

37 A continuación, ha de indicarse que es inherente al principio de autonomía fiscal de los Estados miembros el hecho de que éstos determinen cuáles son, según su sistema nacional, las pruebas exigidas para obtener dicho crédito fiscal.

38 No obstante, el ejercicio de dicha autonomía fiscal de los Estados miembros debe hacerse respetando las exigencias que se derivan del Derecho de la Unión, especialmente las establecidas por las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales.

39 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha tenido ya la ocasión de señalar que las posibles dificultades en cuanto a la determinación del impuesto efectivamente pagado en otro Estado miembro no pueden justificar un obstáculo a la libre circulación de capitales (véanse las sentencias antes citadas Manninen, apartado 54, y Test Claimants in the FII Group Litigation, apartado 70).

40 En el presente asunto, es necesario reconocer que una legislación nacional como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual el crédito fiscal sólo se concede previa presentación de un certificado conforme al sistema interno del Estado miembro de que se trate, sin ninguna posibilidad de que el accionista demuestre a través de otros datos o informaciones pertinentes la cuantía del impuesto efectivamente abonado por la sociedad que reparte dividendos, constituye una restricción encubierta de la libre circulación de capitales prohibida por el apartado 3 del artículo 65 TFUE (véase, por analogía, la sentencia de 27 de enero de 2009, Persche, C?318/07, Rec. p. I?359, apartado 72).

41 Es cierto que de la jurisprudencia se desprende que la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado y que un Estado miembro está autorizado a aplicar medidas que permitan la comprobación, de manera clara y precisa, del importe de los gastos deducibles en este Estado miembro que han sido efectuados en otro Estado miembro (véanse, en particular, las sentencias de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer, C?250/95, Rec. p. I?2471, apartado 31, y de 10 de marzo de 2005, Laboratoires Fournier, C?39/04, Rec. p. I?2057, apartado 24).

42 No obstante, para poder estar justificada, una medida restrictiva debe respetar el principio de proporcionalidad, en el sentido de que debe ser idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzarlo (véanse, en particular, las sentencias de 18 de diciembre de 2007, A, C?101/05, Rec. p. I?11531, apartados 55 y 56, y Persche, antes citada, apartado 52).

43 Pues bien, una normativa de un Estado miembro que impida de manera absoluta a las personas sujetas en dicho Estado miembro al pago del impuesto sobre la renta por obligación personal, que hayan invertido en sociedades de capital establecidas en otro Estado miembro, aportar pruebas que satisfagan criterios, especialmente de presentación, distintos de los previstos para las inversiones nacionales por la legislación del primer Estado miembro no sólo es contraria al principio de buena administración, sino que además va más allá de lo necesario para conseguir el objetivo de eficacia de los controles fiscales.

44 En efecto, no puede excluirse *a priori* que dichos accionistas puedan aportar justificantes pertinentes que permitan a las autoridades tributarias del Estado miembro de tributación comprobar, de manera clara y precisa, la existencia y la naturaleza de las retenciones fiscales practicadas en otros Estados miembros (véanse, por analogía, las sentencias antes citadas Laboratoires Fournier, apartado 25, y Persche, apartado 53).

45 En cuanto a la carga de la prueba y al grado de precisión que deben satisfacer las pruebas exigidas para obtener un crédito fiscal en relación con dividendos abonados por una sociedad de capital establecida en otro Estado miembro, ha de recordarse que el Tribunal de Justicia ha declarado ya que las autoridades tributarias de un Estado miembro están facultadas para exigir al contribuyente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si se cumplen los requisitos de una ventaja fiscal prevista por la legislación pertinente y, por consiguiente, si procede conceder o no dicha ventaja (véase la sentencia de 10 de febrero de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C?436/08 y C?437/08, Rec. p. I?0000, apartado 95 y jurisprudencia

citada).

46 Tal apreciación no debe efectuarse de manera excesivamente formalista, por lo que la presentación de justificantes que no tengan el grado de detalle y no se presenten en la forma del certificado relativo al impuesto de sociedades previstos por la legislación del Estado miembro de tributación de un accionista que ha percibido dividendos de una sociedad de capital establecida en otro Estado miembro, pero que permitan, no obstante, a las autoridades fiscales del Estado miembro de tributación comprobar, de manera clara y precisa, si concurren los requisitos de obtención de una ventaja fiscal, debe ser considerada por dichas autoridades equivalente a la presentación de tal certificado.

47 Las autoridades tributarias correspondientes sólo podrán denegar la ventaja fiscal solicitada cuando el accionista interesado no presente la información indicada en el apartado anterior de esta sentencia.

48 En efecto, como el Tribunal de Justicia ha señalado ya, la falta de un flujo de información por parte del inversor no es un problema que deba atajar el Estado miembro afectado (véase la sentencia *Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen*, antes citada, apartado 98).

49 En el marco de dicha sentencia, relativa a una sociedad beneficiaria de dividendos, pero que es válida también para una persona física en la misma situación, el Tribunal de Justicia recuerda, además, el alcance de la Directiva 77/799, cuyo objetivo es prevenir el fraude fiscal.

50 A este respecto, el hecho de que, en el caso de los dividendos distribuidos por sociedades establecidas en Estados miembros distintos del que concede un crédito fiscal, la administración tributaria de ese Estado miembro pueda recurrir al mecanismo de asistencia mutua previsto por la Directiva 77/799 no implica que esté obligada a dispensar a la sociedad beneficiaria de los dividendos de presentarle la prueba del impuesto pagado por la sociedad que los distribuye en otro Estado miembro (véase la sentencia *Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen*, antes citada, apartado 100).

51 En efecto, dado que la Directiva 77/799 prevé la facultad de las autoridades tributarias nacionales de solicitar aquella información que no puedan obtener por sí mismas, la utilización en su artículo 2, apartado 1, del término «podrá» muestra que, si bien dichas autoridades tienen ciertamente la posibilidad de solicitar información a la autoridad competente de otro Estado miembro, esa solicitud no tiene de ningún modo carácter obligatorio. Corresponde a cada Estado miembro apreciar los casos específicos en los que falta la información relativa a las transacciones efectuadas por los sujetos pasivos establecidos en su territorio y decidir si dichos casos requieren la presentación de una solicitud de información a otro Estado miembro (sentencia *Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen*, antes citada, apartado 101 y jurisprudencia citada).

52 Por consiguiente, la Directiva 77/799 no exige a dichas autoridades tributarias que utilicen el mecanismo de asistencia mutua previsto en dicha Directiva cuando la información facilitada por un sujeto pasivo no sea suficiente para verificar si éste cumple los requisitos establecidos por la normativa nacional para tener derecho a un crédito fiscal (véase, en este sentido, la sentencia *Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen*, antes citada, apartado 102 y jurisprudencia citada).

53 A la luz de lo anterior, procede responder a las cuestiones segunda y tercera que, en lo que respecta al grado de precisión que deben satisfacer las pruebas exigidas para obtener un crédito fiscal en relación con los dividendos abonados por una sociedad de capital establecida en un Estado miembro distinto de aquel en el que el beneficiario es sujeto pasivo por obligación

personal, los artículos 56 CE y 58 CE se oponen a la aplicación de una disposición como el artículo 36, apartado 2, segunda frase, número 3, cuarta frase, letra b), de la EStG, en virtud de la cual el grado de detalle y la forma de presentación de las pruebas que ha de aportar dicho beneficiario deben ser los mismos que los exigidos cuando la sociedad que distribuye los dividendos está establecida en el Estado miembro de tributación de dicho beneficiario. Las autoridades tributarias de este último Estado pueden exigir a dicho beneficiario que presente justificantes que les permitan comprobar, de manera clara y precisa, si concurren los requisitos de obtención de un crédito fiscal previsto por la legislación nacional, sin que puedan proceder a una estimación de dicho crédito fiscal.

#### *Sobre la cuarta cuestión*

54 Mediante su cuarta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el principio de efectividad debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa como la que resulta del artículo 175, apartado 2, segunda frase, de la AO modificada en relación con el artículo 97, apartado 9, párrafo tercero, de la EGAO, que, con carácter retroactivo y sin fijar un período transitorio, no permite a una persona sujeto pasivo en el Estado miembro correspondiente por obligación personal obtener la imputación del impuesto de sociedades extranjero que ha gravado los dividendos abonados a dicha persona por una sociedad de capital establecida en otro Estado miembro mediante la presentación bien de un certificado relativo a dicho impuesto conforme a lo exigido por la legislación del primer Estado miembro, bien de justificantes que permitan a las autoridades tributarias de ese Estado miembro comprobar, de manera clara y precisa, si concurren los requisitos de obtención de dicha ventaja fiscal.

55 A este respecto, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, a falta de normativa de la Unión en la materia, las modalidades procesales dirigidas a garantizar la salvaguardia de los derechos que los justiciables deducen del Derecho de la Unión se determinan por el ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro en virtud del principio de autonomía de procedimiento de los Estados miembros, a condición, sin embargo, de que esta regulación no sea menos favorable que la aplicable a situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y de que no haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (véanse las sentencias de 7 de enero de 2004, *Wells*, C-201/02, Rec. p. I-723, apartado 67, y de 19 de septiembre de 2006, *i-21 Germany y Arcor*, C-392/04 y C-422/04, Rec. p. I-8559, apartado 57).

56 En lo que respecta a este último principio, el Tribunal de Justicia ha reconocido la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la fijación de plazos razonables de carácter preclusivo para recurrir, en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la administración interesados. En efecto, tales plazos no hacen prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (sentencia de 17 de noviembre de 1998, *Aprile*, C-228/96, Rec. p. I-7141, apartado 19).

57 Además, por lo que se refiere a la devolución de tributos nacionales percibidos indebidamente, el Tribunal de Justicia ha señalado que cuando el Derecho nacional modifica los criterios de devolución con carácter retroactivo, el principio de efectividad exige que la nueva normativa contenga un régimen transitorio que permita a los justiciables disponer de un plazo suficiente, después de la adopción de ésta, para poder presentar las demandas de devolución que podían presentar al amparo de la anterior normativa (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de julio de 2002, *Marks & Spencer*, C-62/00, Rec. p. I-6325, apartado 38, y de 24 de septiembre de 2002, *Grundig Italiana*, C-255/00, Rec. p. I-8003, apartado 37).

58 Pues bien, de la resolución de remisión resulta que el artículo 175, apartado 2, segunda frase, de la AO, en relación con el artículo 97, apartado 9, párrafo tercero, de la EGAO, en su

versión de 9 de diciembre de 2004, modificó el Derecho nacional con carácter retroactivo sin que un régimen transitorio permita a los accionistas afectados invocar su derecho a un crédito fiscal. En consecuencia, el principio de efectividad se opone a dicha modificación legislativa, ya que no concede a los contribuyentes un plazo razonable para invocar su derecho a un crédito fiscal durante un periodo de transición. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar ese plazo para que los accionistas puedan invocar dichos derechos mediante la presentación bien de un certificado del impuesto de sociedades conforme a la legislación nacional, bien de los justificantes a que se hace referencia en el apartado 54 de la presente sentencia.

59 De lo anterior se deduce que procede responder a la cuarta cuestión planteada que el principio de efectividad se opone a una normativa nacional como la que resulta del artículo 175, apartado 2, segunda frase, de la AO modificada, en relación con el artículo 97, apartado 9, párrafo tercero, de la EGAO, en su versión modificada, que, con carácter retroactivo y sin conceder un período transitorio, no permite obtener la imputación del impuesto de sociedades extranjero que ha gravado los dividendos abonados por una sociedad de capital establecida en otro Estado miembro mediante la presentación, bien de un certificado relativo a dicho impuesto conforme a la legislación del Estado miembro en el que el beneficiario de dichos dividendos es sujeto pasivo por obligación personal, bien de justificantes que permitan a las autoridades tributarias de dicho Estado miembro comprobar, de manera clara y precisa, si concurren los requisitos de obtención de una ventaja fiscal. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar cuál es el plazo razonable para la presentación de dicho certificado o de dichos justificantes.

## **Costas**

60 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

1) **Para el cálculo del importe del crédito fiscal al que tiene derecho un accionista sujeto pasivo en un Estado miembro por obligación personal con respecto a dividendos abonados por una sociedad de capital establecida en otro Estado miembro, los artículos 56 CE y 58 CE se oponen, en caso de no presentarse las pruebas exigidas por la legislación del primer Estado miembro, a la aplicación de una disposición como el artículo 36, apartado 2, segunda frase, número 3, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Einkommensteuergesetz), de 7 de septiembre de 1990, en su versión modificada por la Ley de 13 de septiembre de 1993, en virtud de la cual el impuesto de sociedades que grava los dividendos de origen extranjero se imputa al impuesto sobre la renta del accionista en la fracción del impuesto de sociedades aplicado a los dividendos brutos distribuidos por las sociedades del primer Estado miembro.**

**El cálculo del crédito fiscal debe efectuarse en función del tipo impositivo de los beneficios distribuidos en concepto del impuesto de sociedades aplicable a la sociedad que los distribuye según el Derecho de su Estado miembro de establecimiento, sin que la cuantía que se impute pueda superar el importe del impuesto sobre la renta que debe pagarse por los dividendos percibidos por el accionista beneficiario en el Estado miembro en el que es sujeto pasivo por obligación personal.**

2) **En lo que respecta al grado de precisión que deben satisfacer las pruebas exigidas para obtener un crédito fiscal en relación con los dividendos abonados por una sociedad de capital establecida en un Estado miembro distinto de aquel en el que el beneficiario es sujeto pasivo por obligación personal, los artículos 56 CE y 58 CE se oponen a la aplicación de una disposición como el artículo 36, apartado 2, segunda frase, número 3,**

cuarta frase, letra b), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 7 de septiembre de 1990, en su versión modificada por la Ley de 13 de septiembre de 1993, en virtud de la cual el grado de detalle y la forma de presentación de las pruebas que ha de aportar dicho beneficiario deben ser los mismos que los exigidos cuando la sociedad que distribuye los dividendos está establecida en el Estado miembro de tributación de dicho beneficiario.

Las autoridades tributarias de este último Estado pueden exigir a dicho beneficiario que presente justificantes que les permitan comprobar, de manera clara y precisa, si concurren los requisitos de obtención de un crédito fiscal previsto por la legislación nacional, sin que puedan proceder a una estimación de dicho crédito fiscal.

3) El principio de efectividad se opone a una normativa nacional como la que resulta del artículo 175, apartado 2, segunda frase, de la Ley General Tributaria (Abgabeordnung), en su versión modificada por la Ley de adaptación del Derecho tributario nacional a las Directivas de la Unión Europea y a la modificación de otras disposiciones (Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften), en relación con el artículo 97, apartado 9, párrafo tercero, de las Disposiciones Preliminares a la Ley General Tributaria (Einführungsgesetz zur Abgabenordnung) de 14 de diciembre de 1976, en su versión modificada, que, con carácter retroactivo y sin conceder un período transitorio, no permite obtener la imputación del impuesto de sociedades extranjero que ha gravado los dividendos abonados por una sociedad de capital establecida en otro Estado miembro mediante la presentación, bien de un certificado relativo a dicho impuesto conforme a la legislación del Estado miembro en el que el beneficiario de dichos dividendos es sujeto pasivo por obligación personal, bien de justificantes que permitan a las autoridades tributarias de dicho Estado miembro comprobar, de manera clara y precisa, si concurren los requisitos de obtención de una ventaja fiscal. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar cuál es el plazo razonable para la presentación de dicho certificado o de dichos justificantes.

Firmas

\* Lengua de procedimiento: alemán.