ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)
17 de Outubro de 1996 *

Nos processos apensos C-283/94, C-291/94 e C-292/94,

que têm por objecto pedidos dirigidos ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, pelo Finanzgericht Köln (Alemanha), destinados a obter, nos litígios pendentes neste órgão jurisdicional entre

Denkavit Internationaal BV (C-283/94),

VITIC Amsterdam BV (C-291/94),

Voormeer BV (C-292/94)

e

Bundesamt für Finanzen,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 3.° e 5.° da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 6),

* Língua do processo: alemão.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: J. C. Moitinho de Almeida, presidente de secção, L. Sevón, D. A. O. Edward, P. Jann (relator) e M. Wathelet, juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs,
secretário: L. Hewlett, administradora,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Denkavit Internationaal BV, por V. Schiller, advogado em Colónia,

— em representação do Bundesamt für Finanzen, por R. Schupp, Regierungsdirektor, na qualidade de agente,

— em representação do Governo alemão, por E. Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, e G. Thiele, Assessor no mesmo ministério, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo belga, por J. Devadder, director de administração no Serviço Jurídico do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente,

— em representação do Governo grego, por F. Georgakopoulos, consultor jurídico adjunto no Conselho Jurídico do Estado, K. Grigoriou, mandatária judicial junto do Conselho Jurídico do Estado, e S. Chala, colaboradora científica especializada do Serviço Especial do Contencioso Comunitário do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo italiano, por U. Leanza, chefe do Serviço do Contencioso Diplomático do Ministério dos Negócios Estrangeiros, assistido por M. Fiorilli, avvocato dello Stato, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo neerlandês, por A. Bos, consultor jurídico no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por J. Grunwald, consultor jurídico, e H. Michard, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da sociedade Denkavit Internationaal BV, representada por V. Schiller, do Governo alemão, representado por B. Kloke, Oberregierungsrat no Ministério Federal da Economia, na qualidade de agente, do Governo grego, representado por K. Grigoriou e S. Chala, do Governo francês, representado por G. Mignot, secretário dos Negócios Estrangeiros na Direcção dos Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, do Governo neerlandês, representado por M. Fierstra, consultor jurídico adjunto no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por J. Grunwald, na audiência de 21 de Março de 1996,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 2 de Maio de 1996,

profere o presente

Acórdão

Por despachos de 19 de Setembro de 1994, entrados na Secretaria do Tribunal de Justiça em 19 e 27 de Outubro seguintes, o Finanzgericht Köln submeteu, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, várias questões prejudiciais relativas à interpretação da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de

Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 6, a seguir «directiva»), e designadamente dos seus artigos 3.°, n.° 2, e 5.°

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de três recursos interpostos contra o Bundesamt für Finanzen (a seguir «Bundesamt») pela Denkavit Internationaal BV (a seguir «Denkavit»), pela VITIC Amsterdam BV (a seguir «VITIC») e pela Voormeer BV (a seguir «Voormeer»), sociedades de direito neerlandês todas detentoras de uma participação no capital de uma sociedade alemã, relativamente à tributação dos lucros das sociedades suas filiais.

3 Nos termos do artigo 3.°, n.° 1, alínea a), da directiva, a qualidade de sociedade-mãe é reconhecida a qualquer sociedade de um Estado-Membro que satisfaça determinadas condições, enunciadas no artigo 2.° da directiva, e que detenha no capital de uma sociedade de outro Estado-Membro uma participação mínima de 25%. Nos termos do artigo 3.°, n.° 2, segundo travessão, da directiva, os Estados-Membros têm a faculdade, em derrogação do disposto no n.° 1, «de não aplicar a presente directiva às suas sociedades que não conservem, por um período ininterrupto de pelo menos dois anos, uma participação que dê direito à qualidade de sociedade-mãe, ou às sociedades em que uma sociedade de outro Estado-Membro não conserve essa participação durante um período ininterrupto de pelo menos dois anos».

4 O artigo 5.°, n.° 1, da directiva prevê que os lucros distribuídos por uma sociedade filial à sua sociedade-mãe estão, pelo menos quando esta detenha uma participação mínima de 25% no capital da filial, isentos de retenção na fonte. O artigo 5.°, n.° 3, da directiva autoriza a República Federal da Alemanha, o mais tardar até meados de 1996, a cobrar uma retenção de imposto de 5%.

5 Por força do artigo 8.°, n.° 1, a directiva deveria ser transposta para o direito interno até 1 de Janeiro de 1992.

6 Na Alemanha, a directiva foi transposta pelo § 44d da Einkommensteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre o rendimento, a seguir «EStG»). Embora o n.º 1 desta disposição preveja a redução da retenção na fonte a uma taxa de 5% nos termos do artigo 5.º, n.ºs 1 e 3, da directiva, o n.º 2, que transpõe o artigo 3.º, n.º 2, segundo travessão, da directiva, refere que «sociedade-mãe, na acepção do n.º 1, é qualquer sociedade que... no momento em que seja exigível o imposto sobre o rendimento de capitais... prove que é detentora, desde há pelo menos doze meses ininterruptos, de uma participação mínima de um quarto do capital nominal da sociedade... (filial)».

7 No processo C-283/94, a Denkavit detinha, desde 1973, uma participação directa de 20% no capital da sociedade alemã Denkavit Futtermittel GmbH. Em 14 de Julho de 1992, na sequência da aquisição de outras partes sociais, a participação da Denkavit na sociedade sua filial passou para 99,4%. Aparentemente para efeitos de uma distribuição de lucros da sociedade filial prevista para 16 de Outubro de 1992, a Denkavit, em 6 de Outubro de 1992, solicitou à administração fiscal alemã a redução da retenção na fonte, nos termos do § 44d, n.º 1, da EstG. No pedido, comprometeu-se expressamente a manter na sociedade filial uma participação superior a 25% durante um período ininterrupto de pelo menos dois anos a partir da data da aquisição, ou seja, 14 de Julho de 1992.

8 A administração fiscal indeferiu, porém, a isenção solicitada, por não ter sido respeitado o prazo de doze meses imposto pelo § 44d, n.º 2, da EStG para a manutenção da participação.

9 Após uma reclamação sem êxito e a interposição de recurso para o Finanzgericht Köln pela Denkavit, a administração fiscal alterou a sua decisão em 17 de Maio de 1993 e autorizou a retenção à taxa reduzida a partir de 15 de Julho de 1993, ou seja, um ano depois da aquisição das novas participações, na condição de a Denkavit manter uma participação suficiente até 30 de Setembro de 1995.

10 A Denkavit reduziu então o seu pedido ao período anterior a 15 de Julho de 1993. No órgão jurisdicional de reenvio, alegou designadamente ter um interesse legítimo em obter a declaração da ilegalidade da decisão pela qual o Bundesamt indeferiu a concessão da redução da retenção relativamente ao período que decorreu até 14 de Julho de 1993, dado que, devido a esse indeferimento, a sociedade filial não procedera à distribuição dos lucros inicialmente prevista para 16 de Outubro de 1992. Ora, essa renúncia forçada teria implicado perdas consideráveis de juros, pelo que tencionava pedir a indemnização dessas perdas após o termo do processo que corria nos tribunais fiscais.

11 No processo C-291/94, a VITIC detinha, desde 1987, uma participação directa de 19% no capital da sociedade alemã Wesumat GmbH. Em 2 de Janeiro de 1992, em consequência da aquisição de outras partes sociais, a referida participação passou a ser de 95%. Em 15 de Outubro de 1991, a sociedade filial decidiu distribuir dividendos, exigíveis em 15 de Janeiro de 1992, imputados aos lucros relativos a 31 de Dezembro de 1990. Os dividendos destinados à sociedade-mãe foram pagos após dedução, designadamente, do imposto sobre o rendimento de capitais calculado à taxa normal.

12 Em 29 de Junho de 1992, a VITIC, nos termos do § 44d, n.° 1, da EStG, solicitou a restituição do imposto retido, na parte que excedia a taxa reduzida de 5%.

13 Em 16 de Outubro de 1992, a administração fiscal indeferiu a restituição requerida, por não ter sido respeitado o prazo de doze meses imposto pelo § 44d, n.° 2, da EStG.

14 Tendo a sua reclamação sido indeferida, a VITIC interpôs recurso para o Finanzgericht Köln.

15 No processo C-292/94, a Voormeer adquiriu, em 27 de Fevereiro de 1992, 96,13% do capital da sociedade alemã Framode GmbH. Em 28 de Abril de 1992, esta decidiu distribuir dividendos, exigíveis em 4 de Maio de 1992, relativos ao exercício de 1 de Março de 1991 a 29 de Fevereiro de 1992. Os dividendos que cabiam à sociedade-mãe foram pagos após dedução, designadamente, do imposto sobre o rendimento de capitais calculado à taxa normal.

16 Em 15 de Outubro de 1992, a Voormeer solicitou a restituição do imposto retido, na parte que excedia a taxa reduzida de 5%. Tendo a administração fiscal indeferido a restituição solicitada por razões iguais às invocadas no processo VITIC, a Voormeer apresentou uma reclamação em 22 de Janeiro de 1993. Tendo a mesma sido indeferida em 23 de Fevereiro de 1993, interpôs recurso para o Finanzgericht Köln.

17 Nos três processos principais, o Finanzgericht Köln refere que, tendo como base apenas o direito nacional, deve negar-se provimento aos recursos. Contudo, tem dúvidas quanto à compatibilidade do § 44d, n.° 2, da EStG com o artigo 3.°, n.° 2, da directiva, que não parece exigir que o período mínimo durante o qual a sociedade-mãe deve conservar a sua participação no capital da sociedade filial esteja completado no momento em que é apresentado o pedido de redução da retenção. Foi por essa razão que decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

No processo C-283/94:

«1) A Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 6), e em especial o seu artigo 3.°, n.° 2, deve ser interpretado no sentido de que os Estados-Membros podem excluir dos benefícios fiscais previstos no artigo 5.° uma sociedade-mãe com sede noutro Estado-Membro se essa sociedade-mãe, na altura de lhe serem distribuídos os lucros mencionados nesse artigo, ainda não detiver ininterruptamente, há pelo menos doze meses, uma participação mínima de 25% no capital da sociedade filial, tendo no entanto assumido, perante as autoridades

fiscais competentes do Estado-Membro da sociedade filial, o compromisso de que manterá nesta a sua participação por um período ininterrupto de pelo menos dois anos a partir da data da aquisição?

2) Se a resposta à primeira questão for negativa, deve a Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, ser interpretada no sentido de que uma sociedade-mãe que preencha as condições dos artigos 2.° e 3.° da directiva pode invocar directamente, contra o Estado-Membro da sociedade filial, o artigo 5.° da directiva como fundamento do seu direito à isenção ou à redução da retenção na fonte aí prevista e, se assim for, a protecção desse direito é da competência dos tribunais do Estado-Membro da sociedade filial?

3) Se a resposta à primeira questão for negativa, no caso de o Estado-Membro da sociedade filial ter transposto incorrectamente o artigo 3.°, n.° 2, da directiva para o direito nacional, de forma que o período mínimo de participação previsto nessa disposição deve, por força da legislação nacional, já ter sido completado antes da distribuição dos lucros que irá beneficiar dos termos do artigo 5.° da directiva, tem a sociedade-mãe mencionada nas questões 1 e 2 um direito a indemnização nos termos dos critérios determinados pelo acórdão do Tribunal de Justiça de 19 de Novembro de 1991 nos processos apensos C-6/90 e C-9/90 (Francovich e o., Colect., p. I-5357), ao abrigo do direito comunitário ou por força do direito comunitário, contra esse Estado-Membro pela perda de juros que tenha sofrido devido ao facto de ter adiado a distribuição de lucros da sociedade filial, decidida durante o mencionado período nacional mínimo de participação, até esse período ser completado?»

Nos processos C-291/94 e C-292/94:

«1) A Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes (JO L 225, p. 6), e em especial o seu artigo 3.°,

n.° 2, deve ser interpretada no sentido de que os Estados-Membros podem excluir dos benefícios fiscais previstos no artigo 5.° uma sociedade-mãe com sede noutro Estado-Membro se essa sociedade-mãe, na altura de lhe serem distribuídos os lucros mencionados nesse artigo, ainda não detiver ininterruptamente, há pelo menos dois anos, uma participação mínima de 25% no capital da sociedade filial, vindo em seguida a completar esse período mínimo de participação?

2) Se a resposta à primeira questão for negativa, deve a directiva já referida ser interpretada no sentido de que uma sociedade-mãe que preencha as condições dos artigos 2.° e 3.° da directiva pode invocar directamente, contra o Estado-Membro da sociedade filial, o artigo 5.° da directiva como fundamento do seu direito à isenção ou à redução da retenção na fonte aí prevista e, se assim for, a protecção desse direito é da competência dos tribunais do Estado-Membro da sociedade filial?»

Quanto à primeira questão

18 Com a primeira questão nos três processos, o órgão jurisdicional nacional pretende, no essencial, saber se um Estado-Membro pode fazer depender a concessão do benefício previsto no artigo 5.°, n.° 1, da directiva da condição de, no momento da distribuição dos lucros, a sociedade-mãe ter detido uma participação mínima de 25% no capital da sociedade filial durante um período pelo menos igual ao que tiver sido fixado por esse Estado-Membro ao abrigo do artigo 3.°, n.° 2, da directiva. No processo C-283/94, o Finanzgericht pretende, além disso, saber se a resposta seria diferente no caso de a sociedade-mãe que requer o benefício antes do termo do período mínimo se comprometer unilateralmente a manter a sua participação durante esse período.

19 No entender da Denkavit e da Comissão, decorre do próprio texto da directiva que o período mínimo fixado nos termos do artigo 3.°, n.° 2, não tem necessariamente de estar completado no momento da concessão do benefício fiscal. Efecti-

vamente, a directiva tem como objectivo incentivar as participações transfronteiriças e não dissuadir a constituição dessas participações dificultando-lhes o acesso aos benefícios fiscais concedidos no âmbito das cooperações nacionais.

20 A Comissão acrescenta que, na proposta de directiva apresentada ao Conselho em 16 de Janeiro de 1969 (JO C 39, p. 1), preconizou «... que deixe de se considerar (retroactivamente) sociedade-mãe uma sociedade que normalmente preencha as condições exigidas, se essa sociedade se desfizer da sua participação nos dois anos subsequentes à respectiva aquisição». Daqui resulta que o benefício fiscal deve ser concedido a partir da aquisição da participação, podendo o respeito pela observância do prazo ser verificado posteriormente.

21 O Bundesamt alega essencialmente que, uma vez que o artigo 3.°, n.° 2, da directiva não dá qualquer indicação sobre este ponto, os Estados-Membros são livres na respectiva apreciação. Esta opinião é globalmente partilhada pelos Governos alemão, belga, neerlandês, grego e italiano. No entender destes governos, a interpretação que resulta da disposição alemã controvertida seria, aliás, a única a permitir à administração combater os abusos. A fiscalização posterior do efectivo respeito pelo período de participação levantaria grande número de dificuldades práticas e técnicas, e isso particularmente em caso de pagamento transfronteiriço de dividendos.

22 A este respeito, deve antes de mais recordar-se que a directiva, como resulta designadamente do seu terceiro considerando, tem como objectivo eliminar, através da instituição de um regime fiscal comum, qualquer penalização da cooperação entre sociedades de Estados-Membros diferentes em comparação com a cooperação entre sociedades do mesmo Estado-Membro e, desse modo, facilitar a cooperação transfronteiriça. Assim, o artigo 5.°, n.° 1, da directiva, para evitar a dupla tributação, prevê a isenção da retenção na fonte no Estado da sociedade filial aquando da distribuição dos lucros.

23 É certo que o artigo 3.°, n.° 2, da directiva deixa aos Estados-Membros a faculdade de sujeitarem esse benefício fiscal a um período mínimo de participação que os Estados-Membros têm a liberdade de fixar mas que, em qualquer caso, não pode exceder dois anos.

24 Há, contudo, que ter em conta a própria redacção do artigo 3.°, n.° 2, segundo travessão, da directiva, nos termos do qual as sociedades-mãe só podem ser privadas da isenção da retenção se não conservarem «... essa participação durante um período ininterrupto de pelo menos dois anos».

25 Resulta dos termos desta disposição, e designadamente da utilização do presente («conserve») em todas as versões linguísticas excepto na versão dinamarquesa, que a sociedade-mãe, para beneficiar do benefício fiscal, deve deter uma participação na sociedade filial durante determinado período, sem que seja necessário que esse período já tenha terminado no momento da concessão do benefício fiscal. Esta interpretação não é contrariada pelo facto de a versão dinamarquesa desta disposição empregar um tempo do passado.

26 É também corroborado pelo objectivo da directiva, que, como já foi referido no n.° 22 do presente acórdão, visa aligeirar o regime fiscal da cooperação transfronteiriça. Os Estados-Membros não podem, assim, neste aspecto, instituir unilateralmente medidas restritivas como a exigência, como acontece no presente processo, de um período mínimo de participação já completado no momento da distribuição dos lucros para os quais é solicitado o benefício fiscal.

27 Do mesmo modo, deve salientar-se que a faculdade de os Estados-Membros preverem um período mínimo durante o qual a sociedade-mãe deve deter uma participação na sociedade filial, uma vez que constitui derrogação ao princípio da isenção da retenção na fonte previsto no artigo 5.°, n.° 1, da directiva, deve ser objecto de interpretação estrita. Não pode, por isso, ter uma interpretação que vá além dos próprios termos do artigo 3.°, n.° 2, em prejuízo das empresas beneficiárias.

28 Contra a interpretação adoptada, os governos intervenientes referem que a maior parte dos Estados-Membros que utilizaram a faculdade concedida pelo artigo 3.°, n.° 2, da directiva interpretaram essa disposição como exigindo que o período mínimo de participação já estivesse completado no momento do pedido de isenção fiscal ou da distribuição dos lucros pela sociedade filial. Efectivamente, aquando da adopção da directiva pelo Conselho, teria sido acordada a utilização de termos relativamente vagos, a fim de permitir interpretações diferentes em função das necessidades das ordens jurídicas internas. A interpretação restritiva defendida pela Comissão e pela Denkavit seria, por isso, contrária à intenção do legislador.

29 Este argumento não pode ser acolhido. As intenções expressas pelos Estados-Membros no Conselho, como as referidas pelos governos nas suas observações, são destituídas de valor jurídico se não tiverem expressão nas disposições legais. Estas últimas destinam-se, com efeito, aos particulares, que devem poder confiar no respectivo conteúdo, conforme exige o princípio da segurança jurídica.

30 Em segundo lugar, o Bundesamt e o Governo alemão afirmam que a interpretação que resulta da transposição pelo legislador alemão do artigo 3.°, n.° 2, da directiva tem apoio no artigo 1.°, n.° 2, que prevê que a directiva «... não impede a aplicação das disposições nacionais ou convencionais necessárias para evitar fraudes e abusos».

31 A este respeito, deve observar-se que o artigo 1.°, n.° 2, da directiva constitui uma disposição de princípio, cujo conteúdo vem pormenorizado no artigo 3.°, n.° 2, da mesma directiva. Assim, esta última disposição tem em vista, em especial, o que não é contestado por nenhuma das partes que apresentaram observações ao Tribunal, combater os abusos que resultem de participações adquiridas no capital de sociedades com o único objectivo de aproveitar os benefícios fiscais previstos, e que não se destinam a manter-se. Nestas condições, não é oportuno recorrer ao artigo 1.°, n.° 2, da directiva para interpretar o artigo 3.°, n.° 2.

32 Consequentemente, os Estados-Membros não podem fazer depender a concessão do benefício fiscal previsto no artigo 5.°, n.° 1, da directiva da condição de, no momento da distribuição dos lucros, a sociedade-mãe ter detido uma participação na sociedade filial durante o período mínimo, fixado ao abrigo do artigo 3.°, n.° 2, desde que esse prazo seja subsequentemente respeitado.

33 Quanto a este ponto, os Estados-Membros têm a liberdade de, tendo em conta as necessidades da respectiva ordem jurídica, determinar as modalidades pelas quais é garantido o respeito deste período. Efectivamente, a directiva não indica o modo como os Estados-Membros, que utilizaram a faculdade prevista no artigo 3.°, n.° 2, da directiva, devem fazer respeitar o período mínimo de participação quando este termine depois do pedido de isenção fiscal. Em especial, e ao contrário do que a Comissão sustenta, a directiva não obriga os Estados-Membros a conceder a isenção desde o início desse período, sem estar garantida a possibilidade de obterem o pagamento posterior do imposto no caso de a sociedade-mãe não respeitar o período mínimo de participação que eles fixaram. Do mesmo modo, não resulta da directiva que os Estados-Membros estejam obrigados a conceder imediatamente a isenção fiscal quando a sociedade-mãe se comprometa unilateralmente a respeitar o período mínimo de participação.

34 Os argumentos dos Governos alemão e grego assentes em inobservância da própria natureza da retenção na fonte e em ofensa à segurança jurídica nos casos em que as administrações fiscais deveriam conceder benefícios fiscais cuja justificação só posteriormente fosse analisada não são, por isso, pertinentes.

35 Efectivamente, a concessão do benefício fiscal a partir da aquisição pela sociedade-mãe de uma participação bastante no capital da sociedade filial, conjugada com uma eventual cobrança *a posteriori* se se verificar que o período mínimo de participação não foi respeitado, não constitui o único meio de fazer respeitar o disposto no artigo 3.°, n.° 2, da directiva. Como resulta do ponto 34 das conclusões do advogado-geral, alguns Estados-Membros adoptaram para esses casos mecanismos que prevêem procedimentos adequados. Todavia, dado que a directiva não dá

qualquer indicação sobre este ponto, não compete ao Tribunal de Justiça impor aos Estados-Membros um ou outro desses mecanismos.

36 Tendo em conta o que antecede, há que responder à primeira questão que um Estado-Membro não pode fazer depender a concessão do benefício fiscal previsto no artigo 5.°, n.° 1, da directiva da condição de, no momento da distribuição dos lucros, a sociedade-mãe ter detido uma participação mínima de 25% no capital da sociedade filial durante um período pelo menos igual ao que tiver sido fixado por esse Estado-Membro ao abrigo do artigo 3.°, n.° 2, da directiva. Compete aos Estados-Membros elaborar as regras destinadas a fazer respeitar esse período mínimo, em conformidade com os procedimentos previstos no direito interno. Em qualquer caso, os Estados não estão obrigados, por força da directiva, a conceder imediatamente o benefício quando a sociedade-mãe se comprometa unilateralmente a respeitar o período mínimo de participação.

Quanto à segunda questão

37 Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se, em caso de incompatibilidade da legislação nacional com o artigo 3.°, n.° 2, da directiva, o artigo 5.° da mesma pode ser invocado directamente nos órgãos jurisdicionais nacionais pelas sociedades-mãe que preencham as condições do artigo 3.°, n.° 2.

38 A este respeito, deve constatar-se que o artigo 5.°, n.° 1, da directiva prevê clara e inequivocamente a isenção da retenção do imposto na fonte para as sociedades-mãe que detenham uma participação mínima de 25% no capital da sociedade sua filial. Do mesmo modo, o n.° 3 dessa disposição indica claramente que a República Federal da Alemanha pode, até meados de 1996, cobrar uma retenção na fonte de 5%.

39 É certo que o artigo 3.°, n.° 2, da directiva confere aos Estados-Membros a faculdade de derrogar esse princípio quando a sociedade-mãe não mantenha a sua participação na sociedade filial durante um período mínimo e lhes dá uma margem de apreciação no que respeita à duração desse período, que não pode exceder dois anos, e, como já se disse, no que respeita aos procedimentos administrativos aplicáveis. Contudo, estes elementos não excluem que se possam determinar direitos mínimos com base nas disposições de princípio contidas no artigo 5.° da directiva (v., neste sentido, acórdão de 14 de Julho de 1994, Faccini Dori, C-91/92, Colect., p. I-3325, n.° 17).

40 Deve, assim, responder-se à segunda questão que, no caso de um Estado-Membro ter utilizado a faculdade prevista no artigo 3.°, n.° 2, da directiva, as sociedades-mãe podem invocar directamente os direitos conferidos pelo artigo 5.°, n.^{os} 1 e 3, da mesma directiva nos órgãos jurisdicionais nacionais, quando essas sociedades respeitem o período de participação adoptado por esse Estado-Membro.

Quanto à terceira questão

41 Com a terceira questão, que respeita unicamente ao processo C-283/94, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se, no caso de o Tribunal de Justiça responder negativamente à primeira questão, a transposição incorrecta da directiva pelo Estado-Membro em causa confere às sociedades-mãe direito à reparação pelas perdas de juros que tenham sofrido devido ao atraso na distribuição dos lucros da sociedade filial até ao termo do período mínimo de participação fixado ao abrigo do artigo 3.°, n.° 2, da directiva.

42 No entender da administração fiscal alemã, esta questão é destituída de relevância e por isso inadmissível, dado que, no processo principal, a Denkavit não solicitou a indemnização do prejuízo que possa ter sofrido devido ao atraso com que a redução da retenção lhe foi concedida.

43 O Governo alemão, por seu lado, levanta dúvidas quanto à existência do prejuízo sofrido pela Denkavit, dado que a sociedade sua filial continuou a poder colocar de forma diferente os fundos destinados a serem distribuídos.

44 Quanto a este ponto, basta recordar que, segundo jurisprudência assente, é da competência exclusiva dos órgãos jurisdicionais nacionais, que são chamados a conhecer do litígio e aos quais cabe a responsabilidade pela decisão a proferir, apreciar, tendo em conta as particularidades de cada caso, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poderem proferir a sua decisão, como a pertinência das questões submetidas ao Tribunal. A rejeição de um pedido formulado por um órgão jurisdicional nacional só é possível se for manifesto que a interpretação do direito comunitário não tem qualquer relação com a realidade ou com o objecto do litígio no processo principal (v., designadamente, acórdão de 28 de Março de 1996, Ruiz Bernáldez, C-129/94, Colect., p. I-1829, n.° 7).

45 No caso vertente, a Denkavit esclareceu na audiência que o seu recurso para o órgão jurisdicional de reenvio tinha em vista obter a declaração da ilegalidade do acto pelo qual o Bundesamt indeferiu a concessão da redução da retenção relativamente ao período de 14 de Julho de 1992 a 14 de Julho de 1993 e, por isso, o seu interesse em agir nos termos das exigências do direito nacional, a fim de preparar uma ulterior acção de indemnização.

46 Nestas condições, não se pode concluir que a questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio não tenha qualquer relação com a realidade ou objecto do litígio no processo principal. Deve, por isso, ser analisada.

47 Quanto a este ponto, há que recordar que, segundo jurisprudência assente, o princípio da responsabilidade do Estado por prejuízos causados aos particulares por violações do direito comunitário que lhes sejam imputáveis é inerente ao sistema

do Tratado (v., designadamente, acórdão de 5 de Março de 1996, Brasserie du pêcheur e Factortame, C-46/93 e C-48/93, Colect., p. I-1029, n.° 31, e de 8 de Outubro de 1996, Dillenkofer e o., C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94 e C-190/94, Colect., p. I-4845, n.° 20).

48 Nesses acórdãos, o Tribunal de Justiça, tendo em conta as circunstâncias do caso concreto, decidiu que o direito comunitário reconhece a existência de um direito a reparação quando se encontrem preenchidas três condições, ou seja, que a norma jurídica violada tenha por objecto conferir direitos aos particulares, que a violação seja suficientemente caracterizada e que exista um nexo de causalidade directo entre a violação da obrigação que incumbe ao Estado e o prejuízo sofrido pelas pessoas lesadas (acórdão Brasserie du pêcheur e Factortame, já referido, n.° 51, e Dillenkofer e o., já referido, n.^{os} 21 e 23). O Tribunal de Justiça declarou, designadamente, que estas condições se aplicam no caso de um Estado-Membro transpor incorrectamente uma directiva comunitária para o direito nacional (acórdão de 26 de Março de 1996, British Telecommunications, C-392/93, Colect., p. I-1631, n.° 40).

49 Embora seja, em princípio, da competência dos órgãos jurisdicionais nacionais verificar se estão reunidas as condições da responsabilidade dos Estados decorrente da violação do direito comunitário, deve constatar-se que, no presente processo, o Tribunal de Justiça dispõe de todos os elementos necessários para apreciar se os factos do caso em apreço devem ser qualificados como violação suficientemente caracterizada do direito comunitário.

50 Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma violação é suficientemente caracterizada quando uma instituição ou um Estado-Membro viole de forma manifesta e grave, no exercício do seu poder normativo, os limites que se impõem ao exercício desse poder (acórdãos Brasserie du pêcheur e Factortame, já referido, n.° 55, e Dillenkofer e o., já referido, n.° 25). A este respeito, entre os elementos

que podem ser tomados em consideração, consta designadamente o grau de clareza e de precisão da norma violada (acórdãos Brasserie du pêcheur e Factortame, já referido, n.° 56, e British Telecommunications, já referido, n.° 42).

51 No caso vertente, quanto à condição relativa ao cumprimento do período de participação na data da concessão do benefício fiscal, há que salientar que a interpretação da República Federal da Alemanha foi adoptada pela quase totalidade dos restantes Estados-Membros que utilizaram a faculdade de derrogação. Aparentemente, estes Estados-Membros consideravam, com efeito, na sequência das deliberações que decorreram no Conselho, que estavam autorizados a adoptar essa interpretação. Quanto a este ponto, note-se particularmente que o artigo 1.°, n.° 2, da directiva refere expressamente o combate aos abusos.

52 Além disso, há que realçar que, uma vez que o presente processo é o primeiro relativo à directiva, a jurisprudência do Tribunal de Justiça não fornecia qualquer indicação à República Federal da Alemanha quanto à interpretação a dar à disposição em causa.

53 Nestas condições, o facto de, aquando da transposição da directiva, um Estado-Membro ter considerado que tinha o direito de exigir que o período mínimo de participação estivesse já completado na data da distribuição dos lucros não pode ser considerado violação suficientemente caracterizada do direito comunitário na acepção dos acórdãos Brasserie du pêcheur e Factortame, British Telecommunications e Dillenkofer e o., já referidos.

54 Assim, deve responder-se à terceira questão que o direito comunitário não obriga um Estado-Membro que, aquando da transposição da directiva, tenha previsto que o período mínimo de participação fixado em aplicação do artigo 3.°, n.° 2, deve estar completado no momento da distribuição dos lucros que são objecto do benefício fiscal instituído pelo artigo 5.° a indemnizar a sociedade-mãe pelos prejuízos que esta tenha sofrido devido ao erro assim cometido.

Quanto às despesas

55 As despesas efectuadas pelos Governos alemão, belga, grego, francês, italiano e neerlandês, bem como pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Finanzgericht Köln, por despachos de 19 de Setembro de 1994, declara:

1) Um Estado-Membro não pode fazer depender a concessão do benefício fiscal previsto no artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, da condição de, no momento da distribuição dos lucros, a sociedade-mãe ter detido uma participação mínima de 25% no capital da sociedade filial durante um período pelo menos igual ao que tiver sido fixado por esse Estado-Membro ao abrigo do artigo 3.°, n.° 2, da directiva. Compete aos Estados-Membros elaborar as regras destinadas a fazer respeitar esse período mínimo, em conformidade com os procedimentos previstos no direito interno. Em qualquer caso, os Estados não estão obrigados, por força da directiva, a conceder imediatamente o benefício quando a sociedade-mãe se comprometa unilateralmente a respeitar o período mínimo de participação.

2) **No caso de um Estado-Membro ter utilizado a faculdade prevista no artigo 3.°, n.° 2, da directiva já referida, as sociedades-mãe podem invocar directamente os direitos conferidos pelo artigo 5.°, n.os 1 e 3, da mesma directiva nos órgãos jurisdicionais nacionais, quando essas sociedades respeitem o período de participação adoptado por esse Estado-Membro.**

3) **O direito comunitário não obriga um Estado-Membro que, aquando da transposição da directiva já referida, tenha previsto que o período mínimo de participação fixado em aplicação do artigo 3.°, n.° 2, deve estar completado no momento da distribuição dos lucros que são objecto do benefício fiscal instituído pelo artigo 5.° a indemnizar a sociedade-mãe pelos prejuízos que esta tenha sofrido devido ao erro assim cometido.**

Moitinho de Almeida Sevón Edward

Jann Wathelet

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 17 de Outubro de 1996.

O secretário

R. Grass

O presidente da Quinta Secção

J. C. Moitinho de Almeida