

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)  
17 octombrie 1996\*

**Denkavit International BV și alții**  
**împotriva**  
**Bundesamt für Finanzen**

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, formulată de Finanzgericht Köln)

„Armonizarea legislațiilor fiscale – Impozit pe profitul societăților – Societăți-mamă și filiale”

În cauzele conexe C-283/94, C-291/94 și C-292/94,

având ca obiect cererile adresate Curții în temeiul articolului 177 din Tratatul CE de către Finanzgericht Köln (Germania) de pronunțare, în litigiile pendente în fața acestei instanțe, între

**Denkavit Internationaal BV (C-283/94),**

**VITIC Amsterdam BV (C-291/94),**

**Voormeer BV (C-292/94)**

și

**Bundesamt für Finanzen,**

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolelor 3 și 5 din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială în limba română 97, 09/vol.1),

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnii J. C. Moitinho de Almeida, președinte de cameră, L. Sevón, D. A. O. Edward, P. Jann (raportor) și M. Wathelet, judecători,

avocat general: domnul F. G. Jacobs,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator,

---

\* Limba de procedură: germana.

după examinarea observațiilor scrise prezentate:

– pentru Denkavit Internationaal BV, de către V. Schiller, avocat la Köln,

– pentru Bundesamt für Finanzen, de către domnul R. Schupp, Regierungsdirektor, în calitate de agent,

– pentru guvernul german, de către domnii E. Röder, Ministerialrat la Ministerul Federal al Economiei, și G. Thiele, Assessor în cadrul aceleiași minister, în calitate de agenți,

– pentru guvernul belgian, de către domnul J. Devadder, director administrativ în serviciul juridic al Ministerului Afacerilor Externe, în calitate de agent,

– pentru guvernul elen, de către domnul F. Georgakopoulos, consilier juridic adjunct la Consiliul Juridic de Stat, și doamnele K. Grigoriou, mandatar judiciar la Consiliul Juridic de Stat, și S. Chala, colaborator științific specializat al Serviciului special de contencios comunitar al Ministerului Afacerilor Externe, în calitate de agenți,

– pentru guvernul italian, de către domnul U. Leanza, șef al serviciului de contencios diplomatic al Ministerului Afacerilor Externe, asistat de domnul M. Fiorilli, avvocato dello Stato, în calitate de agenți,

– pentru Guvernul Țărilor de Jos, de către domnul A. Bos, consilier juridic la Ministerul Afacerilor Externe, în calitate de agent,

– pentru Comisia Comunităților Europene, de către domnul J. Grunwald, consilier juridic și doamna H. Michard, membru al Serviciului juridic, în calitate de agenți,

având în vedere raportul de ședință,

după ascultarea observațiilor orale ale societății Denkavit Internationaal BV, reprezentată de către V. Schiller, ale guvernului german, reprezentat de către domnul B. Kloke, Oberregierungsrat în Ministerul Federal al Economiei, în calitate de agent, ale guvernului elen, reprezentat de doamnele K. Grigoriou și S. Chala, ale guvernului francez, reprezentat de domnul G. Mignot, secretar pentru afaceri externe în cadrul Direcției Afaceri Juridice a Ministerului Afacerilor Externe, în calitate de agent, ale Guvernului Țărilor de Jos, reprezentat de către domnul M. Fierstra, consilier juridic adjunct în Ministerul Afacerilor Externe, în calitate de agent, și ale Comisiei, reprezentată de către domnul J. Grunwald, în ședința din 21 martie 1996,

după ascultarea concluziilor avocatului general, prezentate în ședința din 2 mai 1996,

pronunță prezenta

## Hotărâre

1 Prin Ordonanțele din 19 septembrie 1994, primite la Curte la 19 și 27 octombrie 1994, Finanzgericht Köln a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CE, mai multe întrebări preliminare privind interpretarea Directivei 90/435/CEE a Consiliului, din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială în limba română 97, 09/vol.1, denumită în continuare „directiva”), în special a articolului 3 alineatul (2) și a articolului 5.

2 Aceste întrebări au fost adresate în cadrul a trei acțiuni introduse împotriva Bundesamt für Finanzen (denumit în continuare „Bundesamt”) de către Denkavit Internationaal BV (denumită în continuare „Denkavit”), VITIC Amsterdam BV (denumită în continuare „VITIC”) și Voormeer BV (denumită în continuare „Voormeer”), societăți de naționalitate olandeză deținând fiecare o participație la capitalul unei societăți germane, cu privire la impozitarea profitului filialelor acestora.

3 În temeiul articolului 3 alineatul (1) litera (a) din directivă, calitatea de societate-mamă este recunoscută oricărei societăți dintr-un stat membru care îndeplinește anumite condiții, enunțate la articolul 2 din directivă, și care deține o participație minimă de 25% din capitalul unei societăți dintr-un alt stat membru. În temeiul articolului 3 alineatul (2) a doua liniuță din directivă, statele membre au posibilitatea, prin derogare de la alineatul (1), „să nu aplice prezenta directivă la societățile din statul membru care nu mențin pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin doi ani participația care îi conferă calitatea de societate-mamă sau la societățile în care o societate din alt stat membru nu menține această participație pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin doi ani”.

4 La articolul 5 alineatul (1) din directivă prevede că profiturile distribuite de o societate filială către societatea sa mamă sunt, atunci când aceasta deține o participație minimă de 25% din capitalul filialei, scutite de taxa reținută la sursă. Articolul 5 alineatul (3) din directivă autorizează Republica Federală Germania să perceapă, cel târziu până la jumătatea anului 1996, o taxă reținută la sursă de 5 %.

5 În conformitate cu articolul 8 alineatul (1), directiva trebuia să fie transpusă în dreptul național înainte de 1 ianuarie 1992.

6 În Germania, directiva a fost transpusă prin articolul 44d din Einkommensteuergesetz (legea privind impozitul pe venit, denumită în continuare „EStG”). În timp ce alineatul (1) din această dispoziție prevede reducerea taxei reținute la sursă la o rată de 5%, în conformitate cu articolul 5 alineatele (1) și (3) din directivă, alineatul 2, care vizează transpunerea articolului 3 alineatul (2) a doua liniuță din directivă, enunță următoarele: „calitatea de societate-mamă, în sensul de la alineatul 1 este recunoscută oricărei societăți care ..., la momentul exigibilității impozitului pe venitul din investiții, ...poate demonstra că deține de cel puțin douăsprezece luni fără întrerupere o participație directă egală cu cel puțin un sfert din capitalul nominal al societății ... [filiala].”

7 În cauza C-283/94, Denkavit deținea din 1973 o participație directă de 20 % din capitalul societății germane Denkavit Futtermittel GmbH. La 14 iulie 1992, în urma achiziției de alte părți sociale, participația Denkavit la filiala sa a ajuns la 99,4 %. Urmărind, se pare, o

distribuție a profiturilor filialei prevăzută pentru 16 octombrie 1992, Denkavit a solicitat, la 6 octombrie 1992, administrației fiscale germane reducerea taxei reținute la sursă, în conformitate cu articolul 44d alineatul 1 din EStG. În cererea sa aceasta s-a angajat în mod expres ca participația sa la filială să rămână mai mare de 25% pentru o perioadă neîntreruptă de cel puțin doi ani de la data achiziționării, și anume 14 iulie 1992.

8 Cu toate acestea, administrația fiscală a refuzat scutirea solicitată pe motiv că termenul de douăsprezece luni impus prin articolul 44d alineatul (2) din EStG pentru păstrarea participației nu fusese respectat.

9 După o plângere fără rezultate și introducerea unei acțiuni în fața Finanzgericht Köln de către Denkavit, administrația fiscală, la 17 mai 1993, și-a modificat decizia și a autorizat ca reținerea să fie impusă la taxa redusă de la 15 iulie 1993, și anume la un an după achiziționarea participației crescute, cu condiția ca Denkavit să păstreze o participație suficientă până la 30 septembrie 1995.

10 Denkavit și-a limitat atunci acțiunea la perioada anterioară datei de 15 iulie 1993. În fața instanței de trimitere, aceasta a susținut, în special, că avea un interes legitim în a constata ilegalitatea deciziei prin care Bundesamt refuzase să îi acorde beneficiul reducerii reținerii pentru perioada de până la 14 iulie 1993, deoarece, din cauza acestui refuz filiala renunțase la distribuirea profiturilor prevăzută inițial pentru 16 octombrie 1992. Or, această renunțare forțată ar fi generat pierderi considerabile de dobânzi, pentru care aceasta intenționa să ceară compensații după închiderea procedurii în fața jurisdicțiilor fiscale.

11 În cauza C-291/94, VITIT deținea din 1987 o participație directă de 19 % din capitalul societății germane Wesumat GmbH. La 2 ianuarie 1992, în urma achiziției altor părți sociale, această participație a ajuns la 95 %. La 15 octombrie 1991, filiala a decis să distribuie un dividend exigibil la 15 ianuarie 1992, dedus din profitul declarat la 31 decembrie 1990. Dividendul care revenea societății-mamă a fost plătit după deducerea, în special, a impozitului pe veniturile din investiții calculat la rata normală.

12 La 29 iunie 1992, VITIC a solicitat, în conformitate cu articolul 44d alineatul (1) din EStG, rambursarea impozitului reținut, în măsura în care aceasta depășea taxa redusă de 5 %.

13 La 16 octombrie 1992, administrația fiscală a refuzat rambursarea solicitată pe motiv că termenul de douăsprezece luni impus prin articolul 44d alineatul (2) din EStG nu fusese respectat.

14 Întrucât plângerea sa a fost respinsă, VITIC a introdus o acțiune în fața Finanzgericht Köln.

15 În cauza C-292/94, Voormeer a achiziționat, la 27 februarie 1992, 96,13% din capitalul societății germane Framode GmbH. La 28 aprilie 1992, aceasta a decis să distribuie un dividend exigibil la 4 mai 1992, pentru exercițiul financiar cuprins între 1 martie 1991 și 29 februarie 1992. Dividendul care revenea societății-mamă a fost plătit după deducerea, în special, a impozitului pe veniturile din investiții calculată la rata normală.

16 La 15 octombrie 1992, Voormeer a solicitat rambursarea impozitului reținut, în măsura în care aceasta depășea nivelul redus de 5 %. Întrucât administrația fiscală a refuzat rambursarea solicitată pentru aceleași motive ca și în cauza VITIC, Voormeer a formulat o plângere la 22 ianuarie 1993. Întrucât aceasta a fost respinsă la 23 februarie 1993, aceasta a formulat o acțiune în fața Finanzgericht Köln.

17 În cele trei acțiuni principale, Finanzgericht Köln indică faptul că, numai în baza dreptului național, acțiunile trebuie respinse. Acesta emite totuși îndoieli în ceea ce privește compatibilitatea articolului 44d alineatul (2) din EStG cu articolul 3 alineatul (2) din directivă, care nu pare să necesite ca perioada minimă în timpul căreia societatea-mamă trebuie să își păstreze participația la capitalul filialei să fie deja încheiată la momentul la care este introdusă cererea cu privire la reducerea reținerii. Acesta este motivul pentru care acesta a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

#### **În cauza C-283/94:**

„1) Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială în limba română 97, 09/vol.1), și în special articolul 3 alineatul (2) al acesteia, trebuie interpretat în sensul că statele membre au dreptul să excludă o societate-mamă cu sediul într-un alt stat membru de la beneficiul avantajelor fiscale prevăzute la articolul 5 în cazul în care, pe de o parte, la momentul distribuirii profitului în cauză societatea-mamă nu participă încă direct, de cel puțin douăsprezece luni fără întrerupere la cel puțin un sfert din capitalul nominal al filialei naționale și, pe de altă parte, societatea-mamă s-a angajat, totuși, față de autoritățile fiscale competente din statul membru al filialei, să își păstreze participația de cel puțin un sfert din capitalul nominal al filialei naționale pentru o perioadă neîntreruptă de cel puțin doi ani de la achiziționare?

2) În cazul în care răspunsul la prima întrebare ar fi negativ: Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990, privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială în limba română 97, 09/vol.1), trebuie interpretată în sensul că o societate-mamă care îndeplinește condițiile de la articolele 2 și 3 din directivă se poate prevala în mod direct, față de statul membru al filialei, de articolul 5 al directivei în sprijinul dreptului său la scutire sau la degrevare de la reținerea impozitului la sursă care sunt prevăzute la acest articol și, în cazul unui răspuns afirmativ, protejarea acestui drept le revine instanțelor naționale din statul filialei?

3) În cazul în care răspunsul la prima întrebare ar fi negativ: atunci când statul membru al filialei a transpus incorect în dreptul național articolul 3 alineatul (2) din directivă în sensul că, în temeiul legislației naționale, termenul minim de participație care este prevăzut în această dispoziție trebuie să se fi încheiat deja înainte de momentul distribuirii profitului care trebuie să facă obiectul avantajului fiscal în temeiul articolului 5 din directivă, societatea-mamă descrisă la întrebările 1 și 2 are, având în vedere criteriile din Hotărârea emisă de Curte la 19 noiembrie 1991 în cauzele conexe C-6/90 și C-9/90 (Francovich și Bonifaci) un drept la reparație, întemeiat pe dreptul comunitar sau care se impune în temeiul dreptului comunitar, împotriva acestui stat membru pentru pierderile de dobânzi pe

care le-a suportat amânând executarea unei distribuiri a profiturilor filialei, decisă în timp ce termenul de participație minim național menționat mai sus era în curs, până la expirarea acestui termen? ”

### **În cauzele C-291/94 și C-292/94:**

„1) Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO L 225, p. 6, Ediție specială în limba română 97, 09/vol.1), și în special articolul 3 alineatul (2) al acesteia, trebuie interpretată în sensul că statele membre au dreptul să excludă o societate-mamă cu sediul într-un alt stat membru de la beneficiul avantajelor fiscale prevăzute la articolul 5 în cazul în care, la momentul distribuiri profiturilor în cauză, societatea-mamă încă nu deține în mod direct, de cel puțin doi ani fără întrerupere, o participație de cel puțin un sfert din capitalul nominal al filialei naționale, dar acest termen minim de păstrare este totuși respectat ulterior?

2) În cazul în care răspunsul la prima întrebare ar fi negativ: directiva menționată anterior trebuie interpretată în sensul că o societate-mamă care îndeplinește condițiile de la articolele 2 și 3 din directivă se poate prevala în mod direct, față de statul membru al filialei, de articolul 5 din directivă în sprijinul dreptului său la scutire sau la degrevare de la reținerea impozitului la sursă care sunt prevăzute la acest articol și, în cazul unui răspuns afirmativ, protejarea acestui drept le revine instanțelor naționale din statul filialei? ”

### **Cu privire la prima întrebare**

18 Prin prima întrebare în cele trei cauze, instanța națională dorește să afle, în esență, dacă un stat membru poate subordona acordarea avantajului prevăzut la articolul 5 alineatul (1) din directivă condiției ca, la momentul distribuiri profiturilor, societatea-mamă să fi deținut o participație minimă de 25% la capitalul filialei pe o perioadă cel puțin egală cu cea care a fost stabilită de acest stat membru în temeiul articolului 3 alineatul (2) din directivă. În cauza C-283/94 Finanzgericht solicită să se stabilească, în plus, dacă răspunsul ar fi diferit în cazul în care societatea-mamă care solicită avantajul înainte de expirarea perioadei minime se angajează unilateral să își păstreze participația în timpul acestei perioade.

19 Conform Denkavit și Comisiei, reiese chiar în termenii directivei că perioada minimă stabilită în temeiul articolului 3 alineatul (2) nu trebuie neapărat să fie încheiată la momentul acordării avantajului fiscal. Într-adevăr, directiva ar avea ca obiectiv încurajarea participațiilor transfrontaliere și nu descurajarea constituirii unor astfel de participații împiedicându-le accesul la avantajele fiscale acordate în cadrul cooperărilor naționale.

20 Comisia adaugă că în propunerea de directivă prezentată Consiliului la 16 ianuarie 1969 (JO C 39, p. 1) recomanda „ca o societate care îndeplinește în mod normal condițiile impuse să nu mai fie considerată (retroactiv) societate-mamă dacă această societate se separă de participația sa în decursul a doi ani de la achiziționarea acesteia”. Ar rezulta că avantajul fiscal trebuie acordat încă de la achiziționarea participației, respectarea termenului putând fi controlată ulterior.

21 Bundesamt susține, în esență, că din moment ce articolul 3 alineatul (2) din directivă nu furnizează nicio indicație cu privire la acest punct, statele membre rămân libere în apreciere. Această opinie este împărtășită, în mod global, de guvernele german, belgian, elen, italian și de Guvernul Țărilor de Jos. Conform acestora din urmă, interpretarea care rezultă din dispoziția germană în litigiu ar fi, de altfel, singura care permite administrației să combată abuzurile. Un control ulterior al respectării efective a termenului de participație ar genera numeroase dificultăți practice și tehnice, în special în cazul plății transfrontaliere de dividende.

22 În această privință, este necesar, în primul rând, să se amintească faptul că directiva, după cum rezultă mai ales din cel de-al treilea considerent al acesteia, vizează eliminarea, prin instaurarea unui regim fiscal comun, oricărei penalizări a cooperării între societăți din state membre diferite în raport cu cooperarea între societăți din același stat membru și facilitarea, astfel, a cooperării transfrontaliere. Astfel, articolul 5 alineatul (1) din directivă prevede, pentru a evita dubla impunere, scutirea de reținerea impozitului la sursă în statul filialei atunci când se distribuie profiturile.

23 Desigur, articolul 3 alineatul (2) din directivă lasă statelor membre posibilitatea de a condiționa beneficiul acestui avantaj fiscal de o perioadă de participare minimă pe care statele membre sunt libere să o stabilească, dar care nu poate, în orice caz, să depășească doi ani.

24 Este necesar, cu toate acestea, să se facă referire la formularea articolului 3 alineatul (2) a doua liniuță din directivă, conform căreia societățile-mamă nu pot fi private de scutirea de taxă decât în cazul în care acestea „... nu păstrează, pentru o perioadă neîntreruptă de cel puțin doi ani, o asemenea participație”.

25 Din formularea acestei dispoziții și în special din utilizarea timpului prezent („păstrează”) în toate versiunile lingvistice cu excepția celei daneze reiese că societatea-mamă trebuie, pentru a beneficia de avantajul fiscal, să dețină o participație în filială pentru o anumită perioadă, fără a fi necesar ca această perioadă să se fi încheiat deja la momentul acordării avantajului fiscal. Această interpretare nu este infirmată de faptul că versiunea daneză a acestei dispoziții utilizează un timp trecut.

26 Aceasta este, în plus, coroborată cu obiectivul directivei care, după cum s-a indicat deja la punctul 22 din prezenta hotărâre, tinde să faciliteze regimul fiscal al cooperărilor transfrontaliere. Statele membre nu ar putea, prin urmare, în această privință, să instituie unilateral măsuri restrictive, cum ar fi cerința, cum este cazul în speță, a unei perioade de participație minimă deja încheiată la momentul distribuirii profiturilor pentru care este solicitat avantajul fiscal.

27 De asemenea, este necesar să se sublinieze că posibilitatea ca statele membre să stabilească o perioadă minimă în care societatea-mamă trebuie să dețină o participație în filială, din moment ce constituie o derogare de la principiul scutirii de la reținerea impozitului la sursă prevăzută la articolul 5 alineatul (1) din directivă, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte. Aceasta nu ar putea, prin urmare, să primească, în detrimentul întreprinderilor beneficiare, o interpretare care depășește termenii articolului 3 alineatul (2).

28 Împotriva interpretării reținute, guvernele interveniente obiectează că majoritatea statelor membre care au făcut uz de posibilitatea oferită la articolul 3 alineatul (2) din directivă au interpretat această dispoziție ca solicitând ca perioada de participatie minimă să se fi încheiat deja la momentul cererii de exonerare fiscală sau al distribuirii profiturilor de către filială. Într-adevăr, la momentul adoptării directivei de către Consiliu, s-ar fi convenit să se utilizeze termeni relativ vagi pentru a permite interpretări diferite în funcție de nevoile sistemelor juridice interne. Interpretarea restrictivă preconizată de Comisie și Denkavit ar fi, prin urmare, contrară intenției organului legislativ.

29 Acest argument nu poate fi acceptat. Unele intenții exprimate de către statele membre în cadrul Consiliului, precum cele amintite de guverne în observațiile lor, sunt lipsite de valoare juridică în cazul în care acestea nu au fost exprimate în dispozițiile legale. Acestea din urmă sunt, în fapt, destinate justițiabililor care trebuie să poată avea încredere în conținutul lor, în conformitate cu cerințele principiului securității juridice.

30 În al doilea rând, Bundesamt, și guvernul german susțin că interpretarea care rezultă din transpunerea de către organul legislativ german a articolului 3 alineatul (2) din directivă își găsește sprijin în articolul 1 alineatul (2) care prevede că directiva „nu împiedică aplicarea dispozițiilor naționale sau convenționale necesare pentru prevenirea fraudelor și a abuzurilor”.

31 În această privință, este necesar să se evidențieze că articolul 1 alineatul (2) din directivă constituie o dispoziție de principiu, al cărei conținut este explicat în detaliu la articolul 3 alineatul (2) din aceeași directivă. Astfel, această ultimă dispoziție vizează, în special, ceea ce nu este contestat de niciuna dintre părțile care au prezentat observații în fața Curții, combaterea abuzurilor care rezultă din achiziționarea de participații la capitalul societăților cu singurul scop de a profita de avantajele fiscale prevăzute și care nu sunt destinate să dureze mult timp. În aceste condiții, nu este oportun să se recurgă la articolul 1 alineatul (2) din directivă pentru a interpreta articolul 3 alineatul (2).

32 În consecință, statele membre nu pot subordona acordarea avantajului fiscal prevăzut la articolul 5 alineatul (1) din directivă de condiția ca, la momentul distribuirii profiturilor, societatea-mamă să fi deținut o participație în filială pe o perioadă minimă, stabilită în temeiul articolului 3 alineatul (2), atâta timp cât acest termen este respectat ulterior.

33 Cu privire la acest ultim punct, statele membre sunt libere să determine, ținând seama de necesitățile ordinii lor juridice interne, modalitățile conform cărora este asigurată respectarea acestei perioade. Într-adevăr, directiva nu indică modul în care statele membre, care au făcut uz de posibilitatea prevăzută la articolul 3 alineatul (2) din directivă, trebuie să asigure respectarea perioadei minime de participatie în cazul în care aceasta se încheie după cererea de scutire fiscală. În special, contrar celor susținute de Comisie, directiva nu obligă statele membre să acorde scutirea de la începutul acestei perioade, fără a avea siguranța că vor putea obține plata ulterioară a taxei în cazul în care societatea-mamă nu ar respecta termenul de participatie minim pe care l-au stabilit. De asemenea, nu reiese din directivă că statele membre sunt obligate să acorde imediat scutirea fiscală în cazul în care societatea-mamă se angajează unilateral să respecte termenul minim de participatie.



34 Argumentele guvernelor german și elen întemeiate pe neînțelegerea naturii taxei reținute la sursă și pe o atingere adusă securității juridice în cazurile în care administrațiile fiscale ar trebui să acorde avantaje fiscale a căror justificare nu ar fi examinată decât ulterior nu sunt, prin urmare, relevante.

35 Într-adevăr, acordarea avantajului fiscal de la achiziționarea de către societatea-mamă a unei participații suficiente la capitalul filialei, combinat cu o eventuală recuperare *a posteriori*, atunci când se demonstrează că perioada minimă de participație nu a fost respectată, nu constituie singurul mijloc de a asigura respectarea dispoziției de la articolul 3 alineatul (2) din directivă. Astfel cum reiese de la punctul 34 din concluziile avocatului general, anumite state membre au adoptat, în astfel de cazuri, mecanisme prin care se stabilesc procedee corespunzătoare. Cu toate acestea, întrucât directiva nu furnizează nicio indicație cu privire la acest punct, nu este de competența Curții să impună statelor membre unul sau altul dintre aceste mecanisme.

36 Având în vedere cele de mai sus, este necesar să se răspundă la prima întrebare că un stat membru nu poate subordona acordarea avantajului fiscal prevăzut la articolul 5 alineatul (1) din directivă condiției ca, la momentul distribuirii profiturilor, societatea-mamă să fi deținut o participație minimă de 25% la capitalul filialei pentru o perioadă cel puțin egală cu cea care a fost stabilită de acest stat membru în temeiul articolului 3 alineatul (2) din directivă. Este de competența statelor membre să stabilească normele care vizează asigurarea respectării acestei perioade minime, în conformitate cu procedurile prevăzute în dreptul lor intern. În orice caz, aceste state nu sunt obligate, în temeiul directivei, să acorde avantajul imediat în cazul în care societatea-mamă se angajează unilateral să respecte perioada de participație minimă.

### **Cu privire la a doua întrebare**

37 Prin a doua întrebare, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, în caz de incompatibilitate a legislației naționale cu articolul 3 alineatul (2) din directivă, articolul 5 din aceasta poate fi invocat direct în fața instanțelor naționale de către societățile-mamă care îndeplinesc condițiile de la articolul 3 alineatul (2).

38 În această privință, este necesar să se constate că articolul 5 alineatul (1) din directivă prevede în mod clar și neechivoc, scutirea de reținerea impozitului la sursă pentru societățile-mamă care dețin o participație minimă de 25% din capitalul filialei lor. De asemenea, alineatul (3) din această dispoziție indică în mod clar că Republica Federală Germania poate până la jumătatea anului 1996 să perceapă o taxă reținută la sursă de 5 %.

39 Desigur, articolul 3 alineatul (2) din directivă dă statelor membre posibilitatea de a face derogare de la acest principiu în cazul în care societatea-mamă nu își păstrează participația în filială pentru o perioadă minimă și le lasă o marjă de apreciere în ceea ce privește durata acestei perioade, care nu poate depăși doi ani și, după cum s-a constatat deja, în ceea ce privește procedurile administrative aplicabile. Totuși, aceste elemente nu exclud faptul că se pot determina drepturi minime pe baza dispozițiilor de principiu conținute la articolul 5 din directivă (a se vedea, în acest sens, Hotărârea din 14 iulie 1994, Faccini Dori, C-91/92, Rec. p. I-3325, punctul 17).

40 Prin urmare, este necesar să se răspundă la cea de-a doua întrebare că, în cazul în care un stat membru a făcut uz de posibilitatea prevăzută la articolul 3 alineatul (2) din directivă, societățile-mamă se pot prevala direct de drepturile conferite la articolul 5 alineatele (1) și (3) din această directivă în fața instanțelor naționale, în măsura în care aceste societăți respectă termenul de participație adoptat de acest stat membru.

### **Cu privire la a treia întrebare**

41 Prin cea de-a treia întrebare care se referă numai la cauza C-283/94, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în cazul în care Curtea ar da un răspuns negativ la prima întrebare, dacă transpunerea incorectă a directivei de către statul membru în cauză generează un drept la reparație în favoarea societăților-mamă pentru pierderile de dobânzi pe care le-ar fi suportat datorită amânării distribuției profiturilor filialei până la expirarea perioadei minime de participație stabilită în temeiul articolului 3 alineatul (2) din directivă.

42 Conform administrației fiscale germane, această întrebare este irelevantă și, prin urmare, inadmisibilă, deoarece, în acțiunea principală, Denkavit nu a pretins reparația prejudiciului pe care l-ar fi suportat din cauza întârzierii cu care i-a fost acordată reducerea reținerii.

43 Guvernul german emite, în ceea ce îl privește, îndoieli cu privire la existența prejudiciului suportat de Denkavit, dat fiind că filiala sa avea în continuare posibilitatea de a plasa în altă parte fondurile destinate să fie distribuite.

44 În această privință, este suficient să se amintească faptul că, în conformitate cu o jurisprudență constantă, numai instanțele naționale, care sunt sesizate cu privire la litigiu și care trebuie să își asume responsabilitatea hotărârii judecătorești care urmează să fie pronunțată, au competența să aprecieze, în ceea ce privește elementele specifice fiecărei cauze, atât necesitatea unei hotărâri preliminare, pentru a fi în măsură să pronunțe hotărârea, cât și relevanța întrebărilor pe care acestea le adresează Curții. Respingerea unei cereri formulate de către o instanță națională este posibilă numai în cazul în care este evident că interpretarea solicitată cu privire la dreptul comunitar nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale (a se vedea, în special, Hotărârea din 28 martie 1996, Ruiz Bernáldez, C-129/94, Rec. p. I-1829, punctul 7).

45 În acest caz, Denkavit a explicat în ședință că acțiunea sa în fața instanței de trimitere viza constatarea ilegalității actului prin care Bundesamt refuzase să îi acorde reducerea reținerii pentru perioada cuprinsă între 14 iulie 1992 și 14 iulie 1993 și, de aici rezulta interesul său de a acționa conform cerințelor dreptului național, pentru a pregăti o acțiune ulterioară în daune-interese.

46 În aceste condiții nu se poate concluziona că întrebarea adresată de instanța de trimitere nu are niciun raport cu realitatea sau cu obiectul acțiunii principale. Prin urmare, este necesar ca aceasta să fie examinată.

47 În această privință, este necesar să se amintească faptul că, în conformitate cu o jurisprudență constantă, principiul responsabilității statului pentru pagubele cauzate persoanelor de drept privat ca urmare a încălcării dreptului comunitar care îi sunt

imputabile este inerent sistemului tratatului (a se vedea, în special, Hotărârile din 5 martie 1996, Brasserie du pêcheur și Factortame, C-46/93 și C-48/93, Rec. p. I-1029, punctul 31, și din 8 octombrie 1996, Dillenkofer și alții, C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94 și C-190/94, Rec. p. I-4845, punctul 20).

48 În aceste hotărâri, Curtea, având în vedere circumstanțele speței, a considerat că dreptul comunitar recunoaște existența unui drept la despăgubiri întrucât sunt îndeplinite trei condiții, și anume ca norma de drept încălcată să aibă ca obiect conferirea de drepturi persoanelor de drept privat, încălcarea să fie suficient caracterizată și să existe o legătură de cauzalitate directă între încălcarea obligației care îi revine statului și paguba suportată de către persoanele vătămate (Hotărârile Brasserie du pêcheur și Factortame, menționate anterior, punctul 51, și Dillenkofer și alții, menționată anterior, punctele 21 și 23). Curtea a constatat, în special, că aceste condiții se aplică în cazul în care un stat membru nu transpune corect o directivă comunitară în dreptul său național (Hotărârea din 26 martie 1996, British Telecommunications, C-392/93, Rec., p. I-1631, punctul 40).

49 Dacă, în principiu, este de competența instanțelor naționale să verifice dacă sunt întrunite condițiile responsabilității statelor care decurg din încălcarea dreptului comunitar, este necesar să se constate că, în prezenta cauză, Curtea dispune de toate elementele necesare pentru a aprecia dacă faptele în speță trebuie calificate ca încălcare suficient caracterizată a dreptului comunitar.

50 Din jurisprudența Curții rezultă că o încălcare este suficient caracterizată în cazul în care o instituție sau un stat membru, în exercitarea puterii sale normative, a încălcat în mod evident și grav limitele care se impun în exercitarea puterilor sale (Hotărârile Brasserie du pecheur și Factortame, menționată anterior, punctul 55 și Dillenkofer și alții, menționată anterior, punctul 25). În această privință, printre elementele care pot fi luate în considerare se află în special gradul de claritate și de precizie a normei încălcate (Hotărârile Brasserie du pecheur și Factortame, menționată anterior, punctul 56 și British Telecommunications, menționată anterior, punctul 42).

51 În speță, în ceea ce privește condiția referitoare la încheierea termenului de participare la data acordării avantajului fiscal, este necesar să se sublinieze că interpretarea reținută de către Republica Federală Germania a fost adoptată de aproape toate celelalte state membre care au făcut uz de posibilitatea de derogare. Aparent, aceste state membre considerau, de fapt, în urma deliberărilor care avuseseră loc în cadrul Consiliului, că erau autorizate să adopte o astfel de interpretare. Cu privire la acest punct, se va evidenția în special că articolul 1 alineatul (2) din directivă se referă în mod expres la lupta împotriva abuzurilor.

52 În plus, este necesar să se evidențieze că, din moment ce prezenta cauză este prima care vizează directiva, jurisprudența Curții nu furniza Republicii Federale Germania nicio indicație cu privire la interpretarea care trebuie dată dispoziției în cauză.

53 În aceste condiții, faptul că la momentul transpunerii directivei, un stat membru a considerat că avea dreptul să impună ca perioada de participare minimă să fie deja încheiată la data distribuirii profiturilor nu poate fi considerat ca o încălcare suficient caracterizată a dreptului comunitar în sensul Hotărârilor Brasserie du pecheur și Factortame, British Telecommunications și Dillenkofer și alții, menționate anterior.

54 Prin urmare, este necesar să se răspundă la a treia întrebare că dreptul comunitar nu obligă un stat membru care, la transpunerea directivei, a stabilit că perioada de participare minimă fixată în temeiul articolului 3 alineatul (2) trebuie să fie încheiată la momentul distribuirii profiturilor care fac obiectul avantajului fiscal stabilit la articolul 5 să compenseze societatea-mamă pentru daunele pe care le-ar fi suferit din cauza erorii astfel comise.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

55 Cheltuielile efectuate de guvernele german, belgian, elen, francez, italian și de Guvernul Țărilor de Jos, precum și de Comisia Comunităților Europene, care au prezentat observații Curții, nu pot face obiectul unei rambursări. Întrucât procedura are, în raport cu părțile din acțiunea principală, un caracter incidental față de procedura din fața instanței naționale, este de competența acestei instanțe să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA (Camera a cincea),

pronunțându-se cu privire la întrebările care i-au fost adresate de către Finanzgericht Köln, prin ordonanțele din 19 septembrie 1994, declară:

**1) Un stat membru nu poate subordona acordarea avantajului fiscal prevăzut la articolul 5 alineatul (1) din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre condiției ca, la momentul distribuirii profiturilor, societatea-mamă să fi deținut o participație minimă de 25% din capitalul filialei pentru o perioadă cel puțin egală cu cea care a fost stabilită de acest stat membru în temeiul articolului 3 alineatul (2) din directivă. Este de competența statelor membre să stabilească normele care vizează asigurarea respectării acestei perioade minime, în conformitate cu procedurile prevăzute în dreptul lor intern. În orice caz, aceste state nu sunt obligate, în temeiul directivei, să acorde avantajul imediat în cazul în care societatea-mamă se angajează unilateral să respecte perioada de participație minimă.**

**2) În cazul în care un stat membru a făcut uz de posibilitatea prevăzută la articolul 3 alineatul (2) din directiva menționată anterior, societățile-mamă se pot prevala direct de drepturile conferite la articolul 5 alineatele (1) și (3) din această directivă în fața instanțelor naționale, în măsura în care aceste societăți respectă termenul de participație adoptat de acest stat membru.**

**3) Dreptul comunitar nu obligă un stat membru, care în momentul transunerii directivei menționate anterior, a stabilit că perioada de participație minimă fixată în temeiul articolului 3 alineatul (2) trebuie să fie încheiată la momentul distribuirii profiturilor care fac obiectul avantajului fiscal stabilit la articolul 5 să compenseze societatea-mamă pentru daunele pe care le-ar fi suferit din cauza erorii astfel comise.**

Moitinho de Almeida

Sevón

Edward

Jann

Wathelet

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 17 octombrie 1996.

Grefier  
R. Grass

Președintele Camerei a cincea  
J. C. Moitinho de Almeida