

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

11 de setembro de 2014 (*)

«Reenvio prejudicial — Artigos 49.º TFUE e 54.º TFUE — Liberdade de estabelecimento — Artigos 63.º TFUE e 65.º TFUE — Livre circulação de capitais — Legislação fiscal — Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas — Regulamentação de um Estado-Membro que visa suprimir a dupla tributação dos lucros distribuídos — Método de dedução aplicado aos dividendos distribuídos por sociedades residentes num mesmo Estado-Membro que a sociedade beneficiária — Método de isenção aplicado aos dividendos distribuídos por sociedades residentes num Estado-Membro diferente daquele da sociedade beneficiária ou num Estado terceiro — Diferença de tratamento das perdas da sociedade beneficiária dos dividendos»

No processo C-47/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Finanzgericht Köln (Alemanha), por decisão de 6 de setembro de 2011, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 31 de janeiro de 2012, no processo

Kronos International Inc.

contra

Finanzamt Leverkusen,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, A. Borg Barthet, J. L. da Cruz Vilaça, E. Levits (relator) e M. Berger, juízes,

advogado-geral: P. Cruz Villalón,

secretário: K. Malacek, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 16 de maio de 2013,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Kronos International Inc., por W. Meilicke e D. Rabback, Rechtsanwälte,
- em representação do Finanzamt Leverkusen, por B. Hillebrand, K. Kusch, H. Brandenburg e M. Brombach-Krüger, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo do Reino Unido, por S. Ossowski, na qualidade de agente, assistido por S. Ford, barrister,

– em representação da Comissão Europeia, por W. Roels e W. Mölls, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 7 de novembro de 2013,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 49.º TFUE e 54.º TFUE, relativos à liberdade de estabelecimento, e dos artigos 63.º TFUE e 65.º TFUE, relativos à livre circulação de capitais.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Kronos International Inc. (a seguir «Kronos»), sociedade constituída segundo a legislação do Estado de Delaware (Estados Unidos da América), ao Finanzamt Leverkusen (a seguir «Finanzamt») a respeito da dedução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas alemão, relativo aos anos de 1991 a 2001, do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas pago no estrangeiro pelas filiais da Kronos que procedem à distribuição de dividendos.

Quadro jurídico

Direito alemão

3 Relativamente aos anos de 1991 a 2000, no que respeita à aplicação da tributação das sociedades, incluindo a dedução, o pagamento e o reembolso do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, o § 49, n.º 1, da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991, I, p. 638, a seguir «KStG de 1991») remetia para as disposições da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1990, I, p. 1898, a seguir «EStG de 1990»).

4 O § 36, n.º 2, ponto 3, da EStG de 1990 regulava o denominado regime de «dedução integral» do seguinte modo:

«(2) [...] Serão deduzidos do imposto sobre o rendimento:

[...]

3. O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas de uma sociedade ou associação integralmente sujeita ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas até 3/7 dos rendimentos na aceção do § 20, n.º 1, ponto 1 ou 2, na medida em que estes não provenham da distribuição de dividendos que implique uma utilização de capitais próprios na aceção do § 30, n.º 2, ponto 1, da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas. O mesmo se aplica aos rendimentos na aceção do § 20, n.º 2, ponto 2, alínea a), obtidos, pelo sócio, com a primeira cessão de cupões ou de outros direitos; nesses casos, o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas dedutível está limitado a 3/7 do montante distribuído pelos direitos cedidos. [...] O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas não é deduzido:

[...]

f) quando os rendimentos não foram contabilizados na determinação da matéria coletável;

[...]»

5 O § 36, n.º 4, da EStG de 1990 previa:

«Se, após liquidação, for apurado um excedente em prejuízo do sujeito passivo, este último (o devedor) deve pagá-lo imediatamente na medida em que o excedente corresponde ao pagamento por conta do imposto sobre o rendimento já exigível, mas que este ainda não liquidou; nos outros casos, este deve pagá-lo no mês seguinte ao do aviso de liquidação (pagamento final). Se, após a liquidação, for apurado um excedente a favor do sujeito passivo, este excedente é pago ao sujeito passivo após a notificação do aviso de liquidação.»

6 No âmbito da passagem do regime de dedução ao denominado regime de «abatimento de 50%», o legislador alemão suprimiu o § 36, n.º 2, ponto 3, da EStG de 1990. Contudo, da decisão de reenvio e das observações do Governo alemão decorre que, para efeitos de disposições transitórias, o regime de dedução integral continuava a aplicar-se aos dividendos recebidos no decurso do ano de 2001.

7 O § 26, n.º 7, da KStG de 1991, na sua versão aplicável até 1993, e o § 8b, n.º 5, da mesma lei, na sua versão aplicável a partir de 1994 (a seguir «KStG de 1994»), dispunham o seguinte:

«Se as participações nos lucros distribuídas por uma sociedade estrangeira forem, nos termos de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação, isentas do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas sob reserva de uma participação mínima, a isenção aplica-se independentemente da percentagem da participação mínima fixada na convenção, desde que atinja, pelo menos, 10%.»

Convenções destinadas a evitar a dupla tributação

8 Em conformidade com as convenções destinadas a evitar a dupla tributação celebradas com o Reino da Dinamarca, a República Francesa, o Reino Unido e o Canadá, a República Federal da Alemanha deve isentar do imposto alemão os dividendos provenientes de participações que atinjam ou ultrapassem um determinado limiar e que são tributáveis no Estado da sociedade distribuidora.

9 Na maioria dos casos, o limiar de participação indicado era de 10%. A convenção celebrada com o Reino Unido previa, contudo, um limiar de 25%, tal como a convenção celebrada com o Canadá para o exercício de 2000, ao passo que, para o ano de 2001, o limiar aplicável era de 10%.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

10 A Kronos é uma sociedade *holding* de um grupo de sociedades. A sua sede social situa-se nos Estados Unidos e a sua direção encontra-se na Alemanha, onde dispõe de uma sucursal e está inscrita no Registo Comercial desde 1989. A Kronos foi constituída com o objetivo de assegurar a direção única das filiais europeias e canadianas do grupo. Detém, desde 1989, 99,95% das participações da sociedade alemã Kronos Titan GmbH, com a qual, tal como com outras sociedades alemãs, mantinha contratos de controlo e de transferência de lucros.

11 Durante o período relativo ao processo principal, ou seja, de 1991 a 2001, a Kronos detinha participações diretas nas seguintes sociedades:

– Société Industrielle du Titane (França), uma participação que representava entre 92,941% e

93,771%, nos anos de 1991 a 2001;

- Kronos Norge (Noruega), uma participação de 100% nos anos de 1991 a 1998;
- Kronos UK Ltd (Reino Unido), uma participação de 100% nos anos de 1991 a 2001;
- Kronos Europa SA (Bélgica), uma participação que representava entre 98,4% e 100%, nos anos de 1991 a 1998;
- Kronos Denmark ApS (Dinamarca), uma participação de 100%, nos anos de 1999 a 2001; e
- Kronos Canada Inc. (Canadá), uma participação de 100%, nos anos de 1991 a 2001.

12 Nos anos de 2000 e 2001, a Kronos detinha participações indiretas nas sociedades Kronos Europa SA (Bélgica) e Kronos Norge (Noruega) por intermédio da sua filial Kronos Denmark ApS (Dinamarca), detida a 100%. As participações da Kronos Denmark ApS nas sociedades belga e norueguesa do grupo eram, respetivamente, de 99,99% e de 100%.

13 O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas devido na Alemanha pela Kronos nos anos de 1991 a 2001, foi objeto de avisos de liquidação, retificados quando necessário, emitidos entre 2004 e 2010. Tendo em conta as perdas ou as perdas reportadas no valor aproximado de 150 a 840 milhões de marcos alemães (DEM), os referidos avisos fixavam o montante do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas para o ano de 1991, em função da distribuição de dividendos, num montante de 4 190 788,57 euros e, para o ano de 1992, também em função da distribuição de dividendos, num montante de 2 050 183,81 euros. Em contrapartida, para cada um dos exercícios de 1993 a 2001, o montante do imposto foi nulo.

14 Os dividendos distribuídos pelas filiais estrangeiras, isentos do imposto nos termos das convenções destinadas a evitar a dupla tributação respetivamente aplicáveis, não foram tidos em conta no cálculo da base relevante para os avisos de liquidação e para as demonstrações de perdas.

15 Neste contexto, a Kronos pediu a dedução, no imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas de que era devedora na Alemanha, dos impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas e sobre os rendimentos de capital pagos pelas suas filiais e subfiliais estabelecidas noutros Estados-Membros (Bélgica, França e Reino Unido) e em Estados terceiros (Canadá e Noruega), nos anos de 1991 a 2001, dedução essa que devia, se fosse caso disso, conduzir a um reembolso do imposto.

16 Por decisão de 15 de dezembro de 2005, o Finanzamt Leverkusen indeferiu esse pedido. Esta decisão de indeferimento baseava-se nas disposições conjugadas do § 36, n.º 2, ponto 3, alínea f), da EStG de 1990 e do § 49, n.º 1, da KStG de 1991, por força dos quais a dedução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas que incide sobre os dividendos só é possível quando os referidos dividendos são contabilizados como rendimentos tributáveis. Ora, estando os dividendos de origem estrangeira isentos por força dos §§ 26, n.º 7, da KStG de 1991, no que respeita aos anos de 1991 a 1993, e 8b, n.º 5, da KStG de 1994, para os anos seguintes, estes não podiam ser tidos em conta como rendimentos tributáveis na determinação do montante do imposto.

17 Por decisão de 10 de janeiro de 2007, o Finanzamt Leverkusen negou provimento ao recurso interposto pela Kronos no que diz respeito ao aviso relativo à liquidação e à dedução do crédito fiscal respeitante ao imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas do exercício de 1994.

18 Em 7 de fevereiro de 2007, a Kronos interpôs no Finanzgericht Köln um recurso de anulação dessa decisão e uma ação por omissão relativa à liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas respeitante aos exercícios de 1991 a 1993 e 1995 a 2001.

19 Nesta fase do processo nacional, a Kronos pede a dedução de um montante de 201 966 724 euros, pago a título de impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas estrangeiros. Compõem este montante, por um lado, os impostos pagos pelas filiais da Kronos em França nos anos de 1991 a 2001, no Reino Unido nos anos de 1997 e 1999 e no Canadá nos anos de 2000 e 2001, num montante total de 78 501 794 euros. Por outro lado, o pedido da Kronos diz respeito à dedução dos dividendos que recebeu da sua filial dinamarquesa, durante os anos de 2000 e 2001, dos impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas pagos pelas subfiliais belga e norueguesa, ou seja, uma quantia total de 123 448 418 euros, e à dedução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas dinamarquês, no valor de 16 512 euros.

20 Além disso, a Kronos pede a dedução de uma quantia de 1 795 525 euros a título de imposto sobre o rendimento de capitais relativo às filiais estabelecidas em França e no Reino Unido, caso as receitas resultantes dos dividendos devam ser consideradas sujeitas ao imposto.

21 Nestas condições, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) A exclusão da dedução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, que decorre da isenção fiscal dos dividendos distribuídos por sociedades de capitais estrangeiras a sociedades de capitais alemãs, isenção essa para a qual as disposições de direito nacional apenas exigem que a sociedade de capitais que recebe os dividendos participe em pelo menos 10% do capital da sociedade que distribui os dividendos, é matéria abrangida apenas pela liberdade de estabelecimento, na aceção do artigo 49.º TFUE, em conjugação com o artigo 54.º TFUE, ou também pela livre circulação de capitais, na aceção dos artigos 63.º [TFUE] a 65.º TFUE, quando a participação efetiva da sociedade de capitais que recebe os dividendos é de 100%?

2) As disposições que regulam a liberdade de estabelecimento (atual artigo 49.º TFUE) e, eventualmente, as disposições que regulam a livre circulação de capitais (até 1993: artigo 67.º [...] CE; atuais artigos 63.º [TFUE] a 65.º TFUE) devem ser interpretadas no sentido de que obstam a um regime jurídico que, ao isentar da tributação os dividendos distribuídos por filiais estrangeiras, exclui a dedução e o reembolso do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas que incidiu sobre esses dividendos também no [...] caso de a sociedade?mãe registar prejuízos, ao passo que está previsto, para os dividendos distribuídos por filiais nacionais, um desagravamento fiscal por via da dedução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas?

3) As disposições que regulam a liberdade de estabelecimento (atual artigo 49.º TFUE) e, eventualmente, as disposições que regulam a livre circulação de capitais (até 1993: artigo 67.º [...] CE; atuais artigos 63.º [TFUE] a 65.º TFUE) devem ser interpretadas no sentido de que obstam a um regime jurídico que exclui a dedução e o reembolso do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas que incidiu sobre os dividendos de (sub)subfiliais, isentos de imposto no país da filial (re)distribuídos à sociedade?mãe alemã e igualmente isentos de imposto na Alemanha, mas que, numa situação semelhante que ocorra inteiramente dentro do território

nacional, eventualmente possibilita, quando a sociedade?mãe regista prejuízos, que esta seja reembolsada do imposto, por via da dedução, pela filial, do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas que incidiu sobre os dividendos distribuídos pela subfilial, e da dedução, pela sociedade?mãe, do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas que incidiu sobre os dividendos distribuídos pela filial?

4) Caso se entenda serem também de aplicar as regras relativas à livre circulação de capitais, submete?se ainda uma questão complementar — a responder consoante a resposta que for dada à segunda questão prejudicial —, relativa aos dividendos canadianos:

O atual artigo 64.º, n.º 1, TFUE deve ser interpretado no sentido de que permite a aplicação, pela República Federal da Alemanha, de disposições de direito nacional e de disposições contidas em convenções bilaterais em matéria de dupla tributação, que se mantêm em vigor desde 31 de dezembro de 2003 em termos essencialmente inalterados, e conseqüentemente a manutenção da exclusão da dedução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas canadiano que incidiu sobre os dividendos isentos de imposto na Alemanha?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

Observações preliminares

22 Importa observar que, embora o órgão jurisdicional de reenvio, na formulação da sua primeira questão, se refira apenas aos dividendos distribuídos por sociedades estabelecidas num Estado terceiro, decorre da decisão de reenvio que o alcance desta questão visa igualmente os dividendos distribuídos pelas sociedades estabelecidas em Estados?Membros diferentes da República Federal da Alemanha.

23 Em conformidade com o § 36, n.º 2, ponto 3, alínea f), da EStG de 1990, o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas não é deduzido quando os rendimentos não foram contabilizados na determinação da matéria coletável.

24 No processo principal, os dividendos distribuídos pelas sociedades residentes noutra Estado?Membro ou num Estado terceiro não foram contabilizados na determinação da matéria coletável da sociedade beneficiária dos referidos dividendos, por lhes ter sido aplicado o método de isenção previsto nas convenções destinadas a evitar a dupla tributação celebradas pela República Federal da Alemanha.

25 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio sublinha que as disposições pertinentes para o processo de determinação do montante do imposto, tal como resultam das convenções destinadas a evitar a dupla tributação e, se for esse o caso, das disposições do § 26, n.º 7, da KStG de 1991, para os anos de 1991 a 1993, e do § 8b, n.º 5, da KStG de 1994, para os anos de 1994 a 2000, não se aplicam apenas às participações que permitem exercer uma influência determinante nas decisões da sociedade em causa e que, ao instaurar um limiar de aplicação de 10%, o legislador alemão não visou uma participação relevante, no sentido de uma influência dominante.

26 O órgão jurisdicional de reenvio afirma igualmente que, durante todo o período relativo ao processo principal, a Kronos deteve participações de cerca de 93% a 100% nas diferentes filiais que distribuíram dividendos.

27 Por último, importa sublinhar que, segundo as indicações do órgão jurisdicional de reenvio,

a sede social da Kronos se situa no Estados Unidos e a sua direção na Alemanha, onde dispõe de uma sucursal e está inscrita no Registo Comercial. É pacífico que a Kronos é uma sociedade constituída segundo as leis do Estado do Delaware. O Governo alemão esclarece, a este respeito, que, nos termos do artigo XXV, n.º 5, do Tratado de amizade, de comércio e de navegação entre a República Federal da Alemanha e os Estados Unidos da América, de 29 de outubro de 1954 (BGB1. 1956 II, p. 487), as sociedades constituídas segundo o direito americano devem ser reconhecidas como tal na Alemanha.

28 Nestas condições, há que entender que, com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se a compatibilidade com o direito da União de uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, segundo a qual uma sociedade residente num Estado?Membro não pode deduzir os impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas pagos noutra Estado?Membro ou num Estado terceiro por sociedades de capitais que procedem à distribuição de dividendos, por força da isenção do imposto sobre estes dividendos no primeiro Estado?Membro, quando estes resultem de participações que representem, pelo menos, 10% do capital da sociedade distribuidora e, no caso, a participação efetiva da sociedade de capitais que recebe os dividendos seja superior a 90% e a sociedade beneficiária tenha sido constituída em conformidade com a legislação de um Estado terceiro, deve ser apreciada à luz dos artigos 49.º TFUE e 54.º TFUE ou antes dos artigos 63.º TFUE e 65.º TFUE.

Quanto à liberdade em causa

29 Resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que o tratamento fiscal dos dividendos é suscetível de estar abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 49.º TFUE relativo à liberdade de estabelecimento e do artigo 63.º TFUE relativo à livre circulação de capitais (acórdãos Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, C?436/08 e C?437/08, EU:C:2011:61, n.º 33; Accor, C?310/09, EU:C:2011:581, n.º 30; e Test Claimants in the FII Group Litigation, C?35/11, EU:C:2012:707, n.º 89).

30 Quanto à questão de saber se uma legislação nacional está abrangida por uma ou outra das liberdades de circulação, resulta de jurisprudência bem assente que se deve ter em conta o objeto da legislação em causa (acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, n.º 90 e jurisprudência referida).

31 Uma legislação nacional que apenas é aplicável às participações que permitem exercer uma influência certa sobre as decisões duma sociedade e determinar as respetivas atividades está abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 49.º TFUE, relativo à liberdade de estabelecimento (v. acórdãos Test Claimants in the FII Group Litigation, C?446/04, EU:C:2006:774, n.º 37; Idryma Typou, C?81/09, EU:C:2010:622, n.º 47; Accor, EU:C:2011:581, n.º 32; Scheunemann, C?31/11, EU:C:2012:481, n.º 23; e Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, n.º 91).

32 Em contrapartida, as disposições nacionais aplicáveis a participações efetuadas com a única finalidade de realizar uma aplicação financeira, sem intenção de influenciar a gestão e o controlo da empresa, devem ser examinadas exclusivamente à luz da liberdade de circulação de capitais (acórdãos Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, EU:C:2011:61, n.º 35; Accor, EU:C:2011:581, n.º 32; Scheunemann, EU:C:2012:481, n.º 23; e Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, n.º 92).

33 No processo principal, decorre das convenções destinadas a evitar a dupla tributação celebradas entre a República Federal da Alemanha e o Reino da Dinamarca, a República Francesa e — no que respeita ao ano fiscal de 2001 — o Canadá, bem como da aplicação conjugada do § 8b, n.º 5, da KStG de 1994 e das convenções destinadas a evitar a dupla

tributação celebradas entre a República Federal da Alemanha e o Reino Unido e o Canadá, no que respeita ao ano fiscal de 2000, que os dividendos pagos às sociedades residentes na Alemanha pelas sociedades residentes destes outros Estados estão isentos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas alemão, quando as participações da sociedade beneficiária na sociedade distribuidora atinjam um limiar de 10%.

34 Um limiar deste tipo permite, na verdade, excluir do âmbito de aplicação da isenção os investimentos efetuados com a única finalidade de realizar uma aplicação financeira sem intenção de influenciar a gestão e o controlo da empresa.

35 Contudo, contrariamente ao que alega o Governo alemão, um limiar deste tipo não torna, por si só, a isenção aplicável apenas às participações que permitem exercer uma influência certa sobre as decisões duma sociedade e determinar as respetivas atividades. Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou que uma participação desta importância não implica necessariamente que o titular dessa participação exerça uma influência efetiva nas decisões da sociedade de que é acionista (v., neste sentido, acórdão ITEL CAR e Fazenda Pública, C?282/12, EU:C:2013:629, n.º 22).

36 Por conseguinte, a regulamentação nacional em causa no processo principal é aplicável não apenas aos dividendos recebidos por uma sociedade residente com base numa participação que confere uma influência certa nas decisões da sociedade que procede à distribuição dos referidos dividendos e que permite determinar as respetivas atividades mas também aos dividendos recebidos com base numa participação que não confere essa influência.

37 Em face de uma legislação cujo objeto não permite determinar se a mesma está abrangida, de forma preponderante, pelo âmbito de aplicação do artigo 49.º TFUE ou do artigo 63.º TFUE, o Tribunal de Justiça já declarou que, uma vez que a legislação nacional se refere a dividendos com origem num Estado-Membro, importa ter em conta os elementos factuais do caso concreto para determinar se a situação visada pelo litígio no processo principal está abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 49.º TFUE ou do artigo 63.º TFUE (v., neste sentido, acórdãos *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, n.os 93, 94 e jurisprudência referida; *Beker*, C?168/11, EU:C:2013:117, n.os 27 e 28; e *Bouanich*, C?375/12, EU:C:2014:138, n.º 30).

38 Em contrapartida, no que respeita ao tratamento fiscal dos dividendos originários de um Estado terceiro, o Tribunal de Justiça declarou que o exame do objeto de uma legislação nacional é suficiente para apreciar se o tratamento fiscal desses dividendos está abrangido pelo âmbito de aplicação das disposições do Tratado FUE relativas à livre circulação de capitais, não sendo uma legislação nacional relativa ao tratamento fiscal de dividendos originários de países terceiros suscetível de se enquadrar no âmbito de aplicação do artigo 49.º TFUE (v., neste sentido, acórdão *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, n.os 96 e 97).

39 O Tribunal de Justiça declarou assim que uma sociedade residente num Estado-Membro e que detenha uma participação numa sociedade residente num país terceiro que lhe confere uma influência certa nas decisões desta última sociedade e lhe permite determinar as suas atividades pode invocar o artigo 63.º TFUE para pôr em causa a conformidade com esta disposição de uma legislação do referido Estado-Membro relativa ao tratamento fiscal de dividendos originários do referido país terceiro, não exclusivamente aplicável às situações em que a sociedade-mãe exerce uma influência decisiva na sociedade que procede à distribuição dos dividendos (v. acórdão *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, n.º 104).

40 Daqui resulta que, quando a legislação nacional relativa ao tratamento dos dividendos não se aplique exclusivamente às situações em que a sociedade-mãe exerce uma influência decisiva na sociedade que procede à distribuição dos dividendos, deve ter-se em conta a importância da

participação da sociedade beneficiária na sociedade distribuidora, uma vez que quer o artigo 49.º TFUE quer o artigo 63.º TFUE podem ser invocados no caso em apreço e que a importância desta participação permite determinar se a situação visada está abrangida por uma ou por outra das liberdades consagradas, respetivamente, por estas duas disposições do direito da União.

41 Uma vez que, em função da localização da sociedade que procede à distribuição dos dividendos num Estado terceiro, apenas a livre circulação de capitais pode ser invocada contra a legislação nacional relativa ao tratamento dos dividendos distribuídos pela referida sociedade, não deve ser tida em conta a importância das participações na sociedade distribuidora. Com efeito, uma sociedade residente num Estado-Membro pode, independentemente da dimensão da participação que detém na sociedade que procede à distribuição dos dividendos estabelecida num país terceiro, invocar o artigo 63.º TFUE para questionar a legalidade de uma legislação deste tipo (v., neste sentido, acórdão *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, n.os 99 e 104).

42 Este raciocínio aplica-se igualmente, por analogia, quando só pode ser invocada a livre circulação de capitais, tendo em conta os limites do âmbito de aplicação pessoal da liberdade de estabelecimento.

43 É esse o caso numa situação como a que está em causa no processo principal, em que a sociedade beneficiária dos dividendos é uma sociedade constituída em conformidade com a legislação de um Estado terceiro.

44 Com efeito, as normas do Tratado em matéria de liberdade de estabelecimento só se aplicam aos nacionais de um Estado-Membro da União (v., neste sentido, acórdão *Ferrer Laderer*, C-147/91, EU:C:1992:278, n.º 9).

45 De acordo com o artigo 54.º TFUE, as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, administração central ou estabelecimento principal na União são, para efeitos das disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento, equiparadas às pessoas singulares, nacionais dos Estados-Membros (acórdão *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 25).

46 Assim, uma sociedade que não se encontre constituída em conformidade com a legislação de um Estado-Membro não pode beneficiar da liberdade de estabelecimento.

47 Esta consideração não é posta em causa pelo argumento da *Kronos*, segundo o qual uma sociedade de um Estado terceiro não pode ser discriminada do ponto de vista fiscal em relação a uma sociedade de direito alemão e deve, conseqüentemente, poder invocar o benefício da liberdade prevista no artigo 49.º TFUE.

48 Com efeito, na falta de uma definição uniforme, dada pelo direito da União, das sociedades que podem beneficiar do direito de estabelecimento, em função de um critério de conexão único que determine o direito nacional aplicável a uma sociedade, a questão de saber se o artigo 49.º TFUE se aplica a uma sociedade que invoca a liberdade fundamental consagrada por este artigo constitui uma questão prévia que, no estado atual do direito da União, apenas pode encontrar resposta no direito nacional aplicável (v. acórdãos *Cartesio*, C-210/06, EU:C:2008:723, n.º 109, e *National Grid Indus*, EU:C:2011:75, n.º 26).

49 Um Estado-Membro dispõe assim da faculdade de definir o vínculo de conexão exigido a uma sociedade para que esta possa ser considerada constituída em conformidade com o seu direito nacional e suscetível, a esse título, de beneficiar do direito de estabelecimento (v., neste sentido, acórdãos *Cartesio*, EU:C:2008:723, n.º 110, e *National Grid Indus*, EU:C:2011:785, n.º

27).

50 No entanto, um Estado-Membro não pode alargar unilateralmente o âmbito de aplicação pessoal do capítulo do Tratado relativo à liberdade de estabelecimento cujo objetivo consiste em assegurar a liberdade de estabelecimento apenas em proveito dos nacionais dos Estados-Membros (v., neste sentido, despacho Lasertec, C-492/04, EU:C:2007:273, n.º 27).

51 Por conseguinte, deve concluir-se que, numa situação como a que está em causa no processo principal, em que a liberdade de estabelecimento não pode ser invocada devido à conexão da sociedade beneficiária dos dividendos com a ordem jurídica de um Estado terceiro, uma regulamentação nacional relativa ao tratamento fiscal dos dividendos originários de um outro Estado-Membro ou de um Estado terceiro que não se aplique exclusivamente às situações em que a sociedade-mãe exerce uma influência decisiva na sociedade que procede à distribuição dos dividendos deve ser apreciada à luz do artigo 63.º TFUE.

52 Por conseguinte, uma sociedade constituída em conformidade com a legislação de um Estado terceiro, residente num Estado-Membro, pode, independentemente da dimensão da participação que detém na sociedade que procede à distribuição dos dividendos residente noutro Estado-Membro ou num país terceiro, invocar esta disposição para pôr em causa a legalidade de uma regulamentação deste tipo.

53 Cumpre ainda sublinhar que o Tribunal de Justiça já declarou que, uma vez que o Tratado não estende a liberdade de estabelecimento aos países terceiros, importa evitar que a interpretação do artigo 63.º, n.º 1, TFUE, no que diz respeito às relações com países terceiros, permita que os operadores económicos que não se enquadram no âmbito de aplicação territorial da liberdade de estabelecimento beneficiem dela (acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, n.º 100).

54 Ora, como referiu, no essencial, o advogado-geral no n.º 67 das suas conclusões, esse risco não existe numa situação como a que está em causa no processo principal. Com efeito, a regulamentação alemã não visa as condições de acesso ao mercado de uma sociedade desse Estado-Membro num país terceiro ou de uma sociedade de um país terceiro no referido Estado-Membro. Essa regulamentação diz respeito unicamente ao tratamento fiscal de dividendos que resultam de investimentos efetuados pelo seu beneficiário numa sociedade residente noutro Estado-Membro ou num país terceiro.

55 Nestas condições, há que responder à primeira questão que a compatibilidade com o direito da União de uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, segundo a qual uma sociedade residente num Estado-Membro não pode deduzir os impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas pagos noutro Estado-Membro ou num Estado terceiro por sociedades de capitais que procedem à distribuição de dividendos, por força da isenção do imposto sobre estes dividendos no primeiro Estado-Membro, quando estes resultem de participações que representem, pelo menos, 10% do capital da sociedade distribuidora e, no caso, a participação efetiva da sociedade de capitais que recebe os dividendos seja superior a 90% e a sociedade beneficiária tenha sido constituída em conformidade com a legislação de um Estado terceiro, deve ser apreciada à luz dos artigos 63.º TFUE e 65.º TFUE.

Quanto à segunda questão

56 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 49.º TFUE e, se for caso disso, o artigo 63.º TFUE devem ser interpretados no sentido de que obstam à aplicação do método de isenção aos dividendos distribuídos por sociedades residentes noutros Estados-Membros e em Estados terceiros, ao passo que o método de

dedução é aplicado aos dividendos distribuídos pelas sociedades residentes no mesmo Estado? Membro que a sociedade beneficiária e que, no caso desta sociedade beneficiária registar perdas, o método de dedução leva a que o imposto pago pela sociedade distribuidora residente seja totalmente ou parcialmente reembolsado.

57 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, a segunda questão deve ser apreciada unicamente da perspetiva da livre circulação de capitais.

58 A este propósito, a Kronos alega que, devido ao reembolso do imposto pago pela sociedade que procede à distribuição dos dividendos, o investimento numa sociedade residente é mais vantajoso do que o investimento numa sociedade não residente no caso de a sociedade beneficiária registar perdas.

59 Por outro lado, o regime de dedução não é equivalente ao regime de isenção, se se tiver igualmente em consideração a tributação na Alemanha dos dividendos aquando da sua redistribuição aos acionistas.

60 Neste contexto, importa recordar, a título preliminar, que é apenas ao órgão jurisdicional de reenvio que cabe definir o objeto das questões que pretende submeter ao Tribunal de Justiça (acórdão Kersbergen/Lap e Dams/Schipper, C-154/05, EU:C:2006:449, n.º 21).

61 Ora, com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio não questiona o Tribunal de Justiça sobre os efeitos do tratamento fiscal dos dividendos distribuídos pelas sociedades residentes e não residentes sobre os acionistas da sociedade beneficiária dos dividendos quando estes são eventualmente redistribuídos aos referidos acionistas, mas unicamente sobre os efeitos deste tratamento fiscal no que respeita à sociedade beneficiária dos dividendos.

62 Com efeito, o pedido de decisão prejudicial não contém indicações de que a situação dos acionistas tenha sido considerada pertinente pelo órgão jurisdicional de reenvio, nem informações relativas ao tratamento fiscal dos dividendos eventualmente redistribuídos pela sociedade beneficiária, nem informações quanto aos efeitos que a aplicação dos métodos de isenção e de dedução ao nível da sociedade beneficiária produz na situação fiscal dos acionistas da referida sociedade.

63 Por outro lado, o Tribunal de Justiça já declarou que a situação fiscal dos detentores de participações de um veículo de investimento é desprovida de pertinência para apreciar o carácter discriminatório ou não de uma regulamentação nacional quando o critério de distinção do tratamento fiscal aplicável, estabelecido pela regulamentação nacional em causa, não é a situação fiscal do detentor de participações, mas apenas o estatuto do veículo de investimento, consoante este seja ou não residente (v., neste sentido, acórdão Santander Asset Management SGIIC e o., C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, n.os 28 e 41).

64 Quanto à regulamentação fiscal nacional em causa no processo principal, importa constatar que esta estabelece um critério de distinção baseado na contabilização de um rendimento na determinação da base tributável, o que conduz a um tratamento diferenciado dos dividendos em função do lugar de residência da sociedade que procede à distribuição dos dividendos.

65 Feita esta precisão, para responder à segunda questão submetida, importa recordar que o artigo 63.º TFUE impõe a um Estado-Membro que aplica um sistema de prevenção da dupla tributação económica no caso de dividendos pagos a sociedades residentes por outras sociedades residentes que conceda um tratamento equivalente aos dividendos pagos a sociedades residentes por sociedades não residentes (v. acórdãos Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2006:774, n.º 72; Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen,

EU:C:2011:61, n.º 156; e Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, n.º 38).

66 O Tribunal de Justiça declarou igualmente que um Estado-Membro é, em princípio, livre de evitar a tributação em cadeia dos dividendos recebidos por uma sociedade residente mediante opção pelo método de isenção, quando os dividendos sejam pagos por uma sociedade residente, e pelo método de dedução, quando sejam pagos por uma sociedade não residente. Estes dois métodos são efetivamente equivalentes desde que, no entanto, a taxa de tributação dos dividendos de origem estrangeira não seja superior à taxa de tributação aplicada aos dividendos de origem nacional e que o crédito de imposto seja, pelo menos, igual ao montante pago no Estado da sociedade que procede à distribuição, até ao limite do montante do imposto aplicado no Estado-Membro da sociedade beneficiária (acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, n.º 39 e jurisprudência referida).

67 Por analogia, um Estado-Membro é, em princípio, igualmente livre de evitar a tributação em cadeia dos dividendos recebidos por uma sociedade residente optando pelo método de dedução quando os dividendos sejam pagos por uma sociedade residente, e pelo método de isenção, quando sejam pagos por uma sociedade não residente.

68 Com efeito, uma vez que o direito da União, no seu estado atual, não prescreve critérios gerais para a repartição de competências entre os Estados-Membros no que respeita à eliminação da dupla tributação no interior da União (acórdãos Kerckhaert e Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, n.º 22, e Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, EU:C:2011:813, n.º 31 e jurisprudência referida), todos os Estados-Membros permanecem livres para organizar os respetivos sistemas de tributação de lucros distribuídos desde que, no entanto, o sistema em causa não comporte discriminações proibidas pelo Tratado (acórdão Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, n.º 40).

69 Seja qual for o mecanismo adotado para evitar ou atenuar a tributação em cadeia ou a dupla tributação económica, as liberdades de circulação garantidas pelo Tratado opõem-se a que um Estado-Membro trate de modo menos favorável os dividendos de origem estrangeira que os dividendos de origem nacional, salvo se essa diferença de tratamento respeitar a situações que não são objetivamente comparáveis ou se justificar por razões imperiosas de interesse geral (v., neste sentido, acórdãos Lenz, C-315/02, EU:C:2004:446, n.os 20 a 49; Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, n.os 20 a 55; e Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2006:774, n.º 46).

70 Como referido no n.º 64 do presente acórdão, os dividendos recebidos por uma sociedade residente na Alemanha estavam sujeitos, durante o período em causa no processo principal, a um tratamento diferenciado em função do lugar de residência da sociedade que procede à distribuição dos dividendos.

71 Com efeito, os dividendos distribuídos pelas sociedades residentes na Alemanha eram tributados no referido Estado-Membro e o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas pago pela sociedade distribuidora, no que respeita aos dividendos distribuídos, era parcialmente deduzido quando a sociedade beneficiária não distribuía os dividendos, e totalmente deduzido quando os redistribuía.

72 Numa situação como a do processo principal, em que a sociedade beneficiária dos dividendos tinha, além disso, sofrido perdas, o dividendo pago por uma sociedade residente era tido em conta na determinação do montante do imposto da sociedade beneficiária, o que tinha como consequência a compensação total ou parcial das perdas e, por conseguinte, a sua redução ou a impossibilidade de as reportar a um exercício posterior ou anterior. Quando os rendimentos dos dividendos pagos pelas sociedades residentes não ultrapassavam as perdas registadas pela sociedade beneficiária, o imposto devido por esta última era nulo e o crédito fiscal relativo ao

imposto que incidiu sobre os dividendos pagos pela filial alemã era reembolsado.

73 Em contrapartida, os dividendos distribuídos por uma sociedade residente noutro Estado-Membro ou num Estado terceiro estavam isentos do imposto na Alemanha e não eram tidos em conta na determinação do montante do imposto da sociedade beneficiária. Por conseguinte, estes dividendos não tinham incidência na base tributável da sociedade beneficiária nem nas perdas desta, eventualmente reportadas.

74 Além disso, uma vez que a sociedade beneficiária não pagava imposto na Alemanha a título dos dividendos recebidos, independentemente da taxa de imposto à qual se encontram sujeitos, na esfera da sociedade distribuidora, os lucros subjacentes e do montante que esta última pagou efetivamente a título deste imposto, o método de isenção permitia, se fosse caso disso, salvaguardar o benefício de uma tributação inferior no Estado da sociedade que procedia à distribuição dos dividendos.

75 Como decorre da decisão de reenvio, a sociedade residente beneficiária dos dividendos estava, além disso, dispensada de todos os encargos administrativos inerentes ao método de dedução.

76 Por último, não sendo os dividendos distribuídos pelas sociedades não residentes tidos em conta na determinação do montante do imposto devido pela sociedade beneficiária, o método de isenção levava a que, num contexto em que a sociedade beneficiária regista perdas ou pode compensar, no exercício fiscal em questão, as perdas anteriores, os dividendos distribuídos não sofressem também uma dupla tributação económica.

77 O método de isenção assim como a não incidência dos dividendos isentos sobre o montante das perdas da sociedade beneficiária eliminam o risco da dupla tributação dos referidos dividendos no que respeita à sociedade beneficiária destes, no Estado de residência.

78 Por conseguinte, a aplicação do método de isenção em relação aos dividendos recebidos pelas sociedades não residentes não conduz, do ponto de vista do objetivo da prevenção da dupla tributação económica, prosseguido pela regulamentação nacional em causa no processo principal, a um tratamento menos favorável desses dividendos em relação aos dividendos distribuídos pelas sociedades residentes.

79 Numa situação em que a sociedade beneficiária regista perdas, como a que está em causa no processo principal, o reembolso do imposto pago pela sociedade que procede à distribuição dos dividendos pode ser considerado uma vantagem de tesouraria.

80 Na verdade, decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a exclusão de uma vantagem de tesouraria numa situação transfronteiriça, quando essa vantagem é concedida numa situação equivalente no território nacional, constitui uma restrição à livre circulação de capitais (v., por analogia, acórdão Comissão/Espanha, C-269/09, EU:C:2012:439, n.º 59 e jurisprudência referida).

81 Todavia, no contexto do processo principal, a recusa do reembolso e a diferença de tratamento assim constatada justificam-se por uma diferença de situação objetiva. Com efeito, em relação ao reembolso do imposto pago pela sociedade que procede à distribuição dos dividendos, nos termos pedidos pela Kronos, uma sociedade que recebe dividendos de origem estrangeira não se encontra numa situação comparável à de uma sociedade que afigura dividendos de origem nacional.

82 A diferença existente entre estas situações decorre, em primeiro lugar, do facto de a

República Federal da Alemanha ter renunciado, na sequência da celebração com outros Estados?Membros e com Estados terceiros de convenções destinadas a evitar a dupla tributação, ao exercício da sua competência fiscal sobre os dividendos distribuídos pelas sociedades residentes nesses Estados.

83 O Tribunal de Justiça já declarou que a livre circulação de capitais, consagrada no artigo 63.º, n.º 1, TFUE, não pode ter por efeito impor aos Estados?Membros ir além de uma anulação do imposto nacional sobre o rendimento devido pelo acionista relativamente aos dividendos de origem estrangeira recebidos e proceder a um reembolso de um montante que tenha a sua origem no sistema fiscal de outro Estado?Membro (v., por analogia, acórdão *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2006:774, n.º 52), sob pena de o primeiro Estado?Membro ver a sua autonomia fiscal restringida pelo exercício do poder fiscal do outro Estado?Membro (v., designadamente, acórdão *Meilicke e o.*, C?262/09, EU:C:2011:438, n.º 33 e jurisprudência referida).

84 Além disso, o Tribunal de Justiça declarou que a qualidade de Estado?Membro de residência da sociedade beneficiária dos dividendos não pode implicar a obrigação, para esse Estado?Membro, de compensar uma desvantagem fiscal resultante de uma tributação em cadeia inteiramente efetuada pelo Estado?Membro no território do qual está estabelecida a sociedade que procede à distribuição desses dividendos, na medida em que o primeiro Estado?Membro não tributa nem toma em consideração de forma diferente, na esfera dos organismos de investimento estabelecidos no seu território, os dividendos recebidos (acórdão *Orange European Smallcap Fund*, C?194/06, EU:C:2008:289, n.º 41).

85 Por conseguinte, numa situação em que o Estado?Membro não exerce a sua competência fiscal sobre os dividendos recebidos, não os tributando nem os tendo em conta de forma diferente, na esfera da sociedade beneficiária, as suas obrigações enquanto Estado de residência da sociedade beneficiária dos dividendos não vão ao ponto de dever compensar a carga fiscal resultante do exercício das competências fiscais de outro Estado?Membro ou de um Estado terceiro.

86 Assim sendo, as obrigações do Estado de residência da sociedade beneficiária dos dividendos que não exerce a sua própria competência tributária sobre estes dividendos diferem, quanto ao tratamento da tributação efetuada por outro Estado?Membro, daquelas que são as suas obrigações quando o primeiro Estado decide tributar os referidos dividendos e deve, por conseguinte, ter em conta, dentro dos limites da sua própria tributação, a carga fiscal resultante do exercício das competências fiscais de um outro Estado?Membro.

87 Em segundo lugar, o reembolso requerido pela *Kronos* constitui, no âmbito do método de dedução, o complemento lógico da tomada em consideração dos dividendos e da redução das perdas reportáveis operada anteriormente. Com efeito, em caso de inexistência desse reembolso, a consideração dos dividendos e a redução das perdas da sociedade beneficiária é suscetível de provocar uma dupla tributação económica destes dividendos em exercícios fiscais posteriores, quando a sociedade beneficiária apresente um resultado positivo (v., neste sentido, acórdão *Cobelfret*, C?138/07, EU:C:2009:82, n.os 39 e 40, e despacho *KBC Bank e Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C?439/07 e C?499/07, EU:C:2009:339, n.os 39 e 40).

88 Pelo contrário, no âmbito do método de isenção, não sendo as perdas reduzidas, não impende sobre os dividendos recebidos nenhum risco de dupla tributação. A inexistência de reembolso tem como contrapartida a não consideração dos dividendos para determinação da base tributável.

89 Nestas condições, há que responder à segunda questão que o artigo 63.º TFUE deve ser

interpretado no sentido de que não obsta à aplicação do método de isenção aos dividendos distribuídos por sociedades residentes noutros Estados?Membros e em Estados terceiros, ao passo que o método de dedução é aplicado aos dividendos distribuídos pelas sociedades residentes no mesmo Estado?Membro que a sociedade beneficiária e que, no caso de esta sociedade beneficiária registar perdas, o método de dedução leva a que o imposto pago pela sociedade distribuidora residente seja totalmente ou parcialmente reembolsado.

Quanto à terceira e quarta questões

90 Tendo em conta a resposta dada à segunda questão, não há que responder à terceira e quarta questões.

Quanto às despesas

91 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

1) **A compatibilidade com o direito da União de uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, segundo a qual uma sociedade residente num Estado?Membro não pode deduzir os impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas pagos noutro Estado?Membro ou num Estado terceiro por sociedades de capitais que procedem à distribuição de dividendos, por força da isenção do imposto sobre estes dividendos no primeiro Estado?Membro, quando estes resultem de participações que representem, pelo menos, 10% do capital da sociedade distribuidora e, no caso, a participação efetiva da sociedade de capitais que recebe os dividendos seja superior a 90% e a sociedade beneficiária tenha sido constituída em conformidade com a legislação de um Estado terceiro, deve ser apreciada à luz dos artigos 63.º TFUE e 65.º TFUE.**

2) **O artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que não obsta à aplicação do método de isenção aos dividendos distribuídos por sociedades residentes noutros Estados?Membros e em Estados terceiros, ao passo que o método de dedução é aplicado aos dividendos distribuídos pelas sociedades residentes no mesmo Estado?Membro que a sociedade beneficiária e que, no caso de esta sociedade beneficiária registar perdas, o método de dedução leva a que o imposto pago pela sociedade distribuidora residente seja totalmente ou parcialmente reembolsado.**

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.