62019CJ0558

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

8 de outubro de 2020 (*1)

«Reenvio prejudicial — Artigos 49.o e 63.o TFUE — Liberdade de estabelecimento — Livre circulação de capitais — Determinação do rendimento tributável das sociedades — Pessoas que se encontram numa situação de interdependência — Empréstimo em condições anormais concedido por uma sucursal residente a uma sociedade não residente — Retificação dos rendimentos tributáveis da sucursal de uma sociedade não residente — Não retificação dos rendimentos tributáveis em caso de empréstimo idêntico concedido pela sua sucursal a uma sociedade residente — Princípio da livre concorrência — Restrição à liberdade de estabelecimento — Justificação — Repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros — Proporcionalidade»

No processo C-558/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.o TFUE, pelo Tribunalul Cluj (Tribunal de Competência Genérica de Cluj, Roménia), por Decisão de 3 de julho de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 23 de julho de 2019, no processo

Impresa Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Cluj

contra

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: L. Bay Larsen, presidente de secção, M. Safjan e N. Jääskinen (relator), juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

—

em representação da Impresa Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Cluj, por L. I. Buduan, avocat,

—

em representação do Governo romeno, inicialmente por C. R. Canar, E. Gane e A. Rotreanu, e em seguida por E. Gane e A. Rotreanu, na qualidade de agentes,

—

em representação do Governo checo, por M. Smolek, J. Vlácil e J. Ožková, na qualidade de

agentes,

—

em representação do Governo alemão, por J. Möller e R. Kanitz, na qualidade de agentes,

—

em representação do Governo helénico, por M. Tassopoulou e A. Magrippi, na qualidade de agentes,

—

em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por E. De Bonis, avvocato dello Stato,

—

em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,

—

em representação da Comissão Europeia, por W. Roels e A. Armenia, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1

O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 49.o e 63.o TFUE.

2

Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Impresa Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Cluj (a seguir «Impresa Pizzarotti») à Agençia Naçional de Administrare Fiscal — Direcçia General de Administrare a Marilor Contribuabili (Agência Nacional da Administração Fiscal — Direcçãogeral da Administração para os Grandes Contribuintes, Roménia, a seguir «Autoridade Fiscal»), a respeito da anulação de um ato administrativo tributário emitido por esta autoridade e da subsequente notificação de liquidação.

Direito romeno

3

O artigo 7.o da Legea nr. 571 privind Codul fiscal (Lei n.o 571, que Aprovou o Código Tributário), de 22 de dezembro de 2003 (Monitorul Oficial al României, parte I, n.o 927, de 23 de dezembro de 2003), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Código Tributário»), dispõe:

«Para efeitos do presente código, com exceção do título VI, entende-se por:

[...]

20. “pessoa”: qualquer pessoa singular ou coletiva;

21. “pessoas coligadas”: uma pessoa está coligada a outra se a sua relação corresponder a pelo menos uma das seguintes situações:

[...]

c)

uma pessoa coletiva está coligada a outra pessoa coletiva se, pelo menos:

i)

a primeira pessoa coletiva detiver direta ou indiretamente, incluindo as participações das pessoas coligadas, pelo menos 25 % do valor ou do número dos títulos de participação ou dos direitos de voto da outra pessoa coletiva ou se controlar esta última;

ii)

a segunda pessoa coletiva detiver, direta ou indiretamente, incluindo as participações das pessoas coligadas, pelo menos 25 % do valor ou do número dos títulos de participação ou dos direitos de voto da primeira pessoa coletiva;

iii)

uma terceira pessoa coletiva detiver, direta ou indiretamente, incluindo as participações das pessoas coligadas, pelo menos 25 % do valor ou do número dos títulos de participação ou dos direitos de voto tanto da primeira como da segunda pessoa coletiva.

[...]

32. transferência: qualquer venda, cessão ou alienação do direito de propriedade, a permuta de um direito de propriedade com serviços ou com outro direito de propriedade, bem como a transferência de ativos fiduciários no âmbito de uma operação de fideicomisso em conformidade com o disposto no Código Civil.»

4

O artigo 11.o, n.o 2, deste código prevê:

«No âmbito de uma transação entre pessoas romenas e pessoas não residentes coligadas entre si, bem como entre entidades romenas coligadas, as autoridades fiscais podem ajustar os rendimentos ou as despesas de cada uma destas pessoas, na medida do necessário, de modo a refletir o preço de mercado dos bens ou dos serviços prestados no âmbito da transação. Para determinar o preço de mercado das transações entre pessoas coligadas, é utilizado o método mais adequado de entre os seguintes: [...]»

5

O artigo 29.o, n.o 3, do referido código tem a seguinte redação:

«Para determinar o rendimento tributável do estabelecimento estável, este último é tomado em

consideração como uma pessoa distinta e em conformidade com as regras relativas aos preços de transferência aplicadas para determinar o preço de mercado de uma transferência efetuada entre a pessoa coletiva estrangeira e o seu estabelecimento estável. Quando o estabelecimento estável não possuir faturas das despesas que lhe são imputadas pelo seu estabelecimento principal, os outros documentos comprovativos devem conter provas da tomada em consideração efetiva dos custos e da imputação razoável destes custos ao estabelecimento estável em conformidade com as regras relativas aos preços de transferência.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

6

A Impresa Pizzarotti é a sucursal romena da SC Impresa Pizzarotti & C SPA Italia (a seguir «Pizzarotti Italia»), estabelecida em Itália.

7

Entre 29 de julho de 2016 e 11 de setembro de 2017, o Serviço de Inspeção da Autoridade Fiscal realizou uma inspeção junto da Impresa Pizzarotti, na sua qualidade de sujeito passivo do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, durante a qual constatou que esta sucursal tinha celebrado, na qualidade de mutuante, dois contratos de mútuo com a sua sociedade-mãe, a Pizzarotti Italia: um contrato datado de 6 de fevereiro de 2012, relativo a um montante de 11400000 euros, e um contrato datado de 9 de março de 2012, relativo a um montante de 2300000 euros.

8

Resulta da decisão de reenvio que estes montantes tinham sido mutuados por um período inicial de um ano, prorrogável mediante adenda ao contrato, que os contratos de mútuo não previam nenhuma cláusula relativa à cobrança de juros por parte da Impresa Pizzarotti e que, embora em 1 de janeiro de 2013 o montante em dívida ascendesse a 11250000 euros, em 9 de abril de 2014 os dois mútuos tinham sido integralmente reembolsados.

9

Assim, atendendo ao artigo 11.º, n.º 2, do Código Tributário, que prevê que as transações efetuadas entre pessoas romenas e pessoas não residentes coligadas estão sujeitas às regras em matéria de preços de transferência, e ao artigo 29.º, n.º 3, deste código, segundo o qual o conceito de «pessoas romenas» abrange uma sucursal que seja o estabelecimento estável de uma pessoa não residente, a Autoridade Fiscal entendeu que a Impresa Pizzarotti, sociedade recorrente no processo principal, devia ser considerada uma pessoa coligada à Pizzarotti Italia e que a taxa de juro dos referidos mútuos devia ter sido fixada com base no preço do mercado, em conformidade com as regras em matéria de preços de transferência, como se tivessem sido realizados em condições normais de concorrência.

10

Por conseguinte, em 20 de setembro de 2017, com base no relatório de inspeção fiscal datado do mesmo dia, a Autoridade Fiscal emitiu um aviso de liquidação e imputou à Impresa Pizzarotti um aumento do imposto no montante de 297141,92 leus romenos (RON) (cerca de 72400 euros) e um acréscimo da matéria coletável de 1857137 RON (cerca de 452595 euros).

11

Por Decisão de 23 de novembro de 2017, a Autoridade Fiscal indeferiu por falta de fundamento a reclamação apresentada pela Impresa Pizzarotti que tinha por objeto aquele aviso de liquidação.

12

Esta última requereu então ao órgão jurisdicional de reenvio, o Tribunalul Cluj (Tribunal de Competência Genérica de Cluj, Roménia), a anulação da Decisão de 23 de novembro de 2017 e do aviso de liquidação de 20 de setembro de 2017.

13

No âmbito do litígio no processo principal, a Impresa Pizzarotti alega, em substância, que as disposições nacionais invocadas pela Autoridade Fiscal violam os artigos 49.o e 63.o TFUE, na medida em que preveem que as transferências de fundos entre uma sucursal estabelecida num Estado-Membro e a sua sociedade-mãe estabelecida noutro Estado-Membro constituem operações que podem estar submetidas às regras em matéria de preços de transferência, embora estas regras não sejam aplicáveis se uma sucursal e a sua sociedade-mãe estiverem estabelecidas no mesmo Estado-Membro.

14

Foi nestas circunstâncias que o Tribunalul Cluj (Tribunal de Competência Genérica de Cluj) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«[Os artigos 49.o e 63.o TFUE opõem-se] a uma legislação nacional como a que está em causa [artigo 11.o, n.o 2, e artigo 29.o, n.o 3, do Código Tributário], que permite reclassificar uma transferência bancária de fundos por uma sucursal [residente] num Estado-Membro para a sua sociedade-mãe [residente] noutro Estado-Membro como uma “operação que gera rendimentos”, com a consequente obrigação de aplicar as regras relativas aos preços de transferência, quando, se a mesma operação tivesse sido realizada entre uma sucursal e uma sociedade-mãe [residentes] no mesmo Estado-Membro, não poderia ter sido reclassificada do mesmo modo e não teriam sido aplicadas as referidas regras?»

Quanto à questão prejudicial

15

Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 49.o e 63.o TFUE devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação de um Estado-Membro nos termos da qual uma transferência de fundos efetuada por uma sucursal residente, a favor da sua sociedade-mãe estabelecida noutro Estado-Membro, pode ser classificada de «operação que gera rendimentos», com a consequente obrigação de aplicar as regras relativas aos preços de transferência, quando, se a mesma operação tivesse sido realizada entre uma sucursal e uma sociedade-mãe estabelecidas no mesmo Estado-Membro, não teria sido classificada do mesmo modo e não teriam sido aplicadas as referidas regras.

16

A este respeito, resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que o Código Tributário prevê regras de retificação da matéria coletável, respeitantes aos «preços de transferência», destinadas a evitar que as sociedades residentes forneçam produtos ou prestem serviços a sociedades não residentes a um preço subavaliado ou de forma gratuita, e assim reduzam o seu rendimento tributável na Roménia.

17

Na medida em que o órgão jurisdicional de reenvio se refere, na questão submetida, simultaneamente à liberdade de estabelecimento e à livre circulação de capitais, consagradas, respetivamente, nos artigos 49.o TFUE e 63.o TFUE, há que recordar, a título preliminar, que a criação e a detenção total por uma pessoa singular ou coletiva estabelecida num Estado-Membro de um estabelecimento estável, como uma sucursal, situado noutro Estado-Membro são abrangidas pelo âmbito de aplicação material do artigo 49.o TFUE (v., neste sentido, Acórdãos de 15 de maio de 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, n.o 15, e de 15 de setembro de 2011, Dickinger e Ömer, C-347/09, EU:C:2011:582, n.o 35).

18

No presente caso, o litígio no processo principal diz respeito ao impacto que a regulamentação nacional tem no tratamento fiscal de uma transferência de fundos entre uma sucursal estabelecida na Roménia e a sua sociedade-mãe estabelecida noutro Estado-Membro.

19

Admitindo que o regime fiscal em causa no processo principal comporta efeitos restritivos na livre circulação de capitais, esses efeitos seriam a consequência inelutável de um eventual obstáculo à liberdade de estabelecimento e não justificam uma análise do referido regime fiscal à luz do artigo 63.o TFUE (v., por analogia, Acórdão de 15 de maio de 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, n.o 16 e jurisprudência referida).

20

Nestas condições, a regulamentação nacional em causa no processo principal deve ser analisada unicamente à luz das disposições relativas à liberdade de estabelecimento do Tratado FUE.

21

Assim, há que recordar que a liberdade de estabelecimento, que o artigo 49.o TFUE reconhece aos nacionais da União Europeia, inclui, conforme resulta do artigo 54.o TFUE, para as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede estatutária, a sua administração central ou o seu estabelecimento principal na União, o direito de exercerem a sua atividade noutro Estado-Membro através de filiais, sucursais ou agências (Acórdãos de 14 de dezembro de 2006, Denkvit Internationaal e Denkvit France, C-170/05, EU:C:2006:783, n.o 20, e de 21 de dezembro de 2016, Masco Denmark e Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984, n.o 23 e jurisprudência referida).

22

A supressão das restrições à liberdade de estabelecimento estende-se às restrições à criação de agências, sucursais ou filiais pelos nacionais de um Estado-Membro estabelecidos no território de outro Estado-Membro (Acórdão de 14 de dezembro de 2006, *Denkavit Internationaal e Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, n.º 21).

23

No que se refere às sociedades, importa igualmente observar que a sua sede, na aceção do artigo 54.º TFUE, serve para determinar, à semelhança da nacionalidade das pessoas singulares, a sua subordinação à ordem jurídica de um Estado-Membro. Admitir que o Estado-Membro de estabelecimento da sucursal residente pudesse livremente aplicar um tratamento diferente à referida sucursal, unicamente pelo facto de a sede da sua sociedade-mãe estar situada noutro Estado-Membro, esvaziaria o artigo 49.º TFUE do seu conteúdo. A liberdade de estabelecimento visa assim garantir o benefício do tratamento nacional no Estado-Membro de acolhimento da sucursal, ao proibir qualquer discriminação, ainda que mínima, baseada no local da sede das sociedades (v., neste sentido, Acórdão de 14 de dezembro de 2006, *Denkavit Internationaal e Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, n.º 22 e jurisprudência referida).

24

Neste contexto, há igualmente que recordar que o Tribunal de Justiça já declarou que constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento uma regulamentação nacional segundo a qual empréstimos em condições anormais ou a título gratuito atribuídos por uma sociedade residente a uma sociedade com a qual mantém uma relação de interdependência só são adicionados aos lucros próprios da primeira sociedade se a sociedade beneficiária estiver estabelecida noutro Estado-Membro (v., neste sentido, Acórdão de 21 de janeiro de 2010, *SGI*, C-311/08, EU:C:2010:26, n.ºs 42 a 45).

25

No presente caso, conforme o órgão jurisdicional de reenvio indicou, o Código Tributário só trata as sucursais como pessoas distintas quando aquelas sejam um estabelecimento estável de uma pessoa coletiva não residente, pelo que os rendimentos de uma sucursal só são retificados, em conformidade com as regras em matéria dos preços de transferência, se a sociedade-mãe estiver estabelecida noutro Estado-Membro. Se, em contrapartida, a sucursal e a sociedade-mãe estiverem estabelecidas na Roménia, não se procede à retificação dos rendimentos.

26

Daqui decorre que uma sucursal de uma sociedade não residente como a *Impresa Pizzarotti* recebe um tratamento menos favorável do que aquele de que beneficia a sucursal de uma sociedade residente que realiza transações semelhantes com a sua sociedade-mãe.

27

Nestas condições, há que constatar que semelhante diferença de tratamento fiscal das sucursais, em função do local da sede das suas sociedades-mãe, com as quais foram celebradas transações que se caracterizam por condições que são inabituais entre terceiros, é suscetível de constituir uma restrição à liberdade de estabelecimento, na aceção do artigo 49.º TFUE. Com efeito, a sociedade-mãe pode ser levada a renunciar a adquirir, a criar ou a manter uma sucursal num Estado-Membro diferente do Estado-Membro da sua própria residência, devido à carga fiscal que onera, numa situação transfronteiriça, a concessão de condições que são inabituais

entre terceiros (v., neste sentido, Acórdão de 31 de maio de 2018, Hornbach/Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, n.o 35).

28

Nos termos de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, uma medida fiscal que é suscetível de entravar a liberdade de estabelecimento consagrada no artigo 49.o TFUE só pode ser admitida se disser respeito a situações que não são objetivamente comparáveis ou se for justificada por razões imperiosas de interesse geral reconhecidas pelo direito da União. Nesta hipótese, impõe-se ainda que seja adequada a garantir a realização do objetivo em causa e não vá além do que é necessário para alcançar esse objetivo (Acórdão de 31 de maio de 2018, Hornbach/Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, n.o 36).

29

Resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que as regras em matéria de preços de transferência previstas no Código Tributário têm como objetivo evitar que a matéria coletável no Estado-Membro de residência do estabelecimento estável de uma sociedade não residente seja reduzida pelo facto de as operações efetuadas por este estabelecimento estável com a sua sociedade-mãe não serem conformes com as condições de mercado.

30

A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou que a necessidade de preservar uma repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros pode justificar uma diferença de tratamento quando o regime examinado vise prevenir comportamentos suscetíveis de comprometer o direito de um Estado-Membro exercer a sua competência fiscal em relação às atividades realizadas no seu território (Acórdão de 31 de maio de 2018, Hornbach/Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366 n.o 43).

31

No presente caso, todas as partes que apresentaram observações ao Tribunal de Justiça, com exceção da Impresa Pizzarotti, consideram que a restrição à liberdade de estabelecimento imposta pela legislação romena em causa no processo principal se justifica pela necessidade de garantir uma repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros, o que constitui, como resulta do número anterior, uma razão imperiosa de interesse geral.

32

Ora, há que constatar que permitir que as sociedades não residentes transfiram os seus lucros sob a forma de empréstimos em condições anormais ou a título gratuito para as suas sociedades-mãe pode comprometer uma repartição equilibrada do poder tributário entre os Estados-Membros. Esta situação pode comprometer o próprio sistema da repartição do poder tributário entre os Estados-Membros, porque o Estado-Membro da sucursal que atribui empréstimos em condições anormais ou a título gratuito pode ser obrigado a renunciar ao seu direito de tributar, enquanto Estado de residência deste estabelecimento estável, os rendimentos desta, a favor, eventualmente, do Estado-Membro da sede da sociedade-mãe beneficiária (v., neste sentido, Acórdão de 21 de janeiro de 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, n.o 63).

33

Ao prever que o estabelecimento estável seja tributado pelo montante presumido da remuneração do empréstimo concedido à sociedade-mãe sem contrapartidas, para tomar em consideração o

montante que este estabelecimento estável devia ter declarado a título dos seus lucros se a transação tivesse sido concluída de acordo com as condições de mercado, a regulamentação em causa no processo principal permite assim que a Roménia exerça a sua competência fiscal respeitante às atividades realizadas no seu território.

34

Por conseguinte, há que considerar que uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, que visa impedir que os lucros gerados no Estado-Membro em causa sejam transferidos, sem serem tributados, para fora da jurisdição fiscal deste último através de transações que não sejam conformes com as condições do mercado, é adequada para garantir a preservação da repartição da competência fiscal entre os Estados-Membros.

35

Nestas condições, em terceiro lugar, cumpre verificar se uma regulamentação como a que está em causa no processo principal não vai além do que é necessário para alcançar o objetivo prosseguido.

36

A este respeito, há que salientar que uma legislação nacional que se baseia numa análise de elementos objetivos e verificáveis para determinar se uma transação reveste a natureza de um expediente artificial concebido unicamente para fins fiscais não vai além do que é necessário para atingir os objetivos relativos à necessidade de salvaguardar a repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros e à necessidade de prevenir a evasão fiscal, quando, em primeiro lugar, em cada um dos casos em que exista uma suspeita de que uma transação excede aquilo que teria sido acordado entre as sociedades em causa em circunstâncias de plena concorrência, seja dada ao contribuinte a possibilidade, sem o sujeitar a exigências administrativas excessivas, de apresentar elementos relativos às eventuais razões comerciais que estão na base da celebração dessa transação. Em segundo lugar, se, quando da verificação desses elementos, se concluir que a transação em causa excede aquilo que as sociedades em causa teriam acordado em circunstâncias de plena concorrência, a medida fiscal corretora tem de se limitar à parte que excede aquilo que teria sido acordado caso não existisse uma situação de interdependência entre aquelas (Acórdão de 21 de janeiro de 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, n.os 71 e 72).

37

No presente caso, parece resultar dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que, em conformidade com as disposições nacionais aplicáveis ao litígio no processo principal, o ajustamento do rendimento imposto pelo artigo 29.º, n.º 3, do Código Tributário só diz respeito à diferença entre o preço do mercado da transação em causa, que teria prevalecido em condições de plena concorrência, e aquele que foi concretamente aplicado pelas partes. Do mesmo modo, o sujeito passivo tem sempre a possibilidade de demonstrar que existiam razões objetivas para que a transação tenha sido celebrada a um preço que não reflete o preço de mercado.

38

Assim, sob reserva de verificação por parte do órgão jurisdicional de reenvio, afigura-se que a regulamentação romena em causa no processo principal não vai além do que é necessário para garantir a realização do objetivo legítimo que lhe subjaz.

Atendendo a todas as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 49.o TFUE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe, em princípio, a uma regulamentação de um Estado-Membro nos termos da qual uma transferência de fundos efetuada por uma sucursal residente, a favor da sua sociedade-mãe estabelecida noutro Estado-Membro, pode ser reclassificada de «operação que gera rendimentos», com a consequente obrigação de aplicar as regras relativas aos preços de transferência, quando, se a mesma operação tivesse sido realizada entre uma sucursal e uma sociedade-mãe estabelecidas no mesmo Estado-Membro, não teria sido classificada do mesmo modo e não teriam sido aplicadas as referidas regras.

Quanto às despesas

40

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 (Sexta Secção) decide:

O artigo 49.o TFUE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe, em princípio, a uma regulamentação de um Estado-Membro nos termos da qual uma transferência de fundos efetuada por uma sucursal residente, a favor da sua sociedade-mãe estabelecida noutro Estado-Membro, pode ser reclassificada de «operação que gera rendimentos», com a consequente obrigação de aplicar as regras relativas aos preços de transferência, quando, se a mesma operação tivesse sido realizada entre uma sucursal e uma sociedade-mãe estabelecidas no mesmo Estado-Membro, não teria sido classificada do mesmo modo e não teriam sido aplicadas as referidas regras.

Assinaturas

(*1) Língua do processo: romeno.