CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL PHILIPPE LÉGER

apresentadas em 15 de Fevereiro de 1996 *

1. O Hoge Raad der Nederlanden convida o Tribunal a dar mais um contributo para o quadro que tem vindo a delinear progressivamente sobre a situação fiscal do contribuinte não residente de um Estado-Membro. O presente processo situa-se no prolongamento dos recentes acórdãos do Tribunal de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker [1], e de 11 de Agosto de 1995, Wielockx [2].

O processo no órgão jurisdicional nacional

Legislação aplicável ao processo principal

2. Nos Países Baixos, a fiscalidade directa das pessoas singulares é regulada pela Wet op de inkomstenbelasting 1964 (lei de 1964 relativa ao imposto sobre o rendimento, a seguir «lei relativa ao imposto sobre o rendimento») [3] e pela Wet op de loonbelasting 1964 (lei de 1964 relativa ao imposto sobre o salário, a seguir «lei relativa ao imposto sobre o salário») [4].

3. Estes diplomas foram alterados por leis de 27 de Abril de 1989 [5] e de 28 de Dezembro de 1989 [6], que entraram em vigor em 1 de Janeiro de 1990. Em execução desta reforma, a cobrança do imposto sobre o salário e das cotizações para o regime geral de segurança social passam a ser conjuntas, de modo que o primeiro escalão de tributação tem uma componente de imposto e um componente de contribuição para a segurança social. A base de tributação foi alargada pelo facto de as cotizações para a segurança social terem deixado de ser dedutíveis e de também terem sido suprimidos outros elementos dedutíveis. Em contrapartida, a taxa de imposição do primeiro escalão foi reduzida para os residentes e para determinados não residentes que lhes são equiparados, e a do terceiro escalão foi reduzida para todos os contribuintes.

4. O imposto sobre o salário é um imposto sobre o rendimento que é retido na fonte sobre a remuneração dos assalariados.

5. Um director que detenha uma parte considerável do capital de uma sociedade fechada de responsabilidade limitada é considerado, no que se refere à sua remuneração, como assalariado e sujeito ao imposto sobre o salário. Também é considerado assalariado

* Língua original: francês.

1 — C-297/93, Colect., p. I-225.

2 — C-80/94, Colect., p. I-2493.

3 — Lei de 16 de Dezembro de 1964, *Staatsblad* 519 e — versão posteriormente alterada — *Staatsblad* 1990, 103.

4 — Lei de 18 de Dezembro de 1964, *Staatsblad* 521 e — versão posteriormente alterada — *Staatsblad* 1990, 104.

5 — *Staatsblad* 122, 123 e 129.

6 — *Staatsblad* 611.

no que respeita ao regime geral da segurança social. Em contrapartida, não se efectua essa equiparação na aplicação dos seguros dos assalariados [7].

6. As situações fiscais transfronteiriças são reguladas pela convenção de 19 de Outubro de 1970 entre o Governo do Reino da Bélgica e o Governo do Reino dos Países Baixos, que visa evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o património e regular determinadas outras questões em matéria fiscal [8] (a seguir «convenção bilateral»).

7. Por exemplo, em aplicação dos artigos 15.°, n.° 1, e 16.°, n.° 1, desta convenção bilateral, as remunerações recebidas por uma pessoa residente na Bélgica e que tenha um emprego assalariado nos Países Baixos ou exerça as funções de director de uma sociedade anónima com sede nos Países Baixos são tributáveis nos Países Baixos. Essa pessoa é tributada na Bélgica, país de residência, sobre o resto dos seus rendimentos.

8. O artigo 20.°a, n.° 1, da lei relativa ao imposto sobre o salário contém uma tabela aplicável aos trabalhadores que residam nos Países Baixos ou aos trabalhadores que lhes sejam equiparados. A equiparação efectua-se quando o rendimento total do trabalhador seja constituído completamente ou quase, ou seja, em pelo menos 90%, por salários tributáveis nos Países Baixos. Em aplicação do artigo 20.°a, n.° 3, esta última condição presume-se preenchida se o rendimento do interessado estiver sujeito, nos Países Baixos, ao pagamento de cotizações para o regime geral de segurança social.

9. Se o trabalhador em questão não residir nos Países Baixos e se o seu rendimento total não for constituído exclusivamente ou quase exclusivamente por rendimentos tributáveis nos Países Baixos, deverá pagar imposto sobre o salário calculado segundo a tabela contida no artigo 20.°b.

10. A diferença entre a tabela do artigo 20.°a e a do artigo 20.°b reside unicamente no primeiro escalão de tributação. Em 1990, os trabalhadores abrangidos pelo artigo 20.°a estavam sujeitos, no primeiro escalão de tributação, a uma taxa de 13%, enquanto os trabalhadores abrangidos pelo artigo 20.°b estavam sujeitos no mesmo escalão a uma taxa de 25%. Antes de 1990, era aplicável a mesma taxa de 14% a todos os trabalhadores no primeiro escalão de tributação.

11. Em 1990, a taxa das cotizações para o regime geral de segurança social cobradas ao mesmo tempo que o imposto sobre o primeiro escalão de tributação era de 22,10%.

7 — V. a situação da jurisprudência nacional descrita nas observações escritas da Comissão (n.° 5).

8 — *Moniteur belge* de 25.9.1971.

12. O assalariado que pagasse cotizações para o regime geral de segurança social e imposto sobre o salário nos Países Baixos tinha, portanto, de suportar deduções de 13% e 22,10%, ou seja, no total, 35,10%.

Factos do litígio no processo principal

13. P. H. Asscher, de nacionalidade neerlandesa, reside na Bélgica desde Maio de 1986. É director de uma sociedade de responsabilidade limitada com sede nos Países Baixos e nessa qualidade exerce a sua actividade neste país. É também director de uma sociedade de direito belga com sede na Bélgica e, nessa qualidade, exerce a sua actividade na Bélgica.

14. P. H. Asscher é tributado na Bélgica sobre os rendimentos pagos pela sociedade de direito belga. Também na Bélgica, P. H. Asscher está obrigatoriamente inscrito na segurança social no regime dos independentes.

15. Os seus rendimentos nos Países Baixos representam menos de 90% do seu rendimento total. Estes rendimentos não estão sujeitos ao pagamento de cotizações para o regime geral de segurança social.

16. No mês de Junho de 1990, P. H. Asscher recebeu nos Países Baixos um salário bruto de 16 250 HFL, do qual foi retido o montante de 7 891,17 HFL em aplicação do artigo 20.°b da lei relativa ao imposto sobre o salário.

17. P. H. Asscher reclamou contra esta retenção junto do inspector competente. A reclamação foi indeferida.

18. Em seguida, recorreu da decisão de indeferimento para o Gerechtshof te Amsterdam. Em 13 de Abril de 1992, este órgão jurisdicional negou provimento ao recurso.

19. P. H. Asscher interpôs recurso de cassação da decisão do Gerechtshof no Hoge Raad der Nederlanden.

Questões prejudiciais

20. Entendendo que a solução do litígio pressupunha a interpretação do artigo 48.° do Tratado CE, o Hoge Raad der Nederlanden, por acórdão de 23 de Março de 1994, decidiu suspender a instância e apresentar ao

Tribunal as cinco questões prejudiciais seguintes:

«1) O artigo 48.° do Tratado permite que um Estado-Membro (o Estado do local de trabalho) onere com um imposto sobre o rendimento e sobre o salário consideravelmente superior o salário pago, no referido Estado, por um empregador estabelecido no mesmo, quando o trabalhador por conta de outrem não resida no Estado de trabalho, mas noutro Estado-Membro?

2) Em caso de resposta negativa à primeira questão, é permitida, não obstante, a diferença de tratamento se os rendimentos totais do trabalhador por conta de outrem, calculados segundo as normas do Estado de trabalho, forem constituídos de tal forma que menos de 90% dos mesmos consistam em rendimentos que o Estado de trabalho pode tomar em consideração para efeitos do imposto sobre o rendimento dos não residentes?

3) É lícito, através de uma diferença na taxa do imposto como a dos autos, tomar em consideração o facto de o trabalhador por conta de outrem não estar sujeito no Estado de trabalho à cobrança de cotizações para os seguros sociais em vigor no referido Estado?

4) É relevante o facto de o trabalhador por conta de outrem estar sujeito no Estado de residência à cobrança de cotizações para seguros comparáveis?

5) É relevante, para responder às questões anteriores, o facto de o trabalhador por conta de outrem ser nacional do Estado de trabalho?»

21. A título preliminar, propomos ao Tribunal que analise a questão de saber se uma situação como a do processo principal é susceptível de ser abrangida pelo artigo 52.° do Tratado, em vez do artigo 48.° Analisaremos em seguida as questões apresentadas, começando pela última.

Quanto à aplicabilidade do artigo 52.° do Tratado

22. O órgão jurisdicional de reenvio apenas faz referência ao artigo 48.° do Tratado, relativo à livre circulação dos trabalhadores. Com efeito, em direito fiscal nacional, o recorrente no processo principal é considerado assalariado.

23. À luz do Tratado, constituindo a livre circulação de trabalhadores um dos princípios fundamentais da Comunidade, o conceito de trabalhador, na acepção do artigo

48.°, não pode ter uma interpretação que varie consoante os direitos nacionais, mas tem um alcance comunitário [9].

24. O Tribunal precisou que:

«Esta noção deve ser definida segundo critérios objectivos que caracterizam a relação de trabalho *considerados os direitos e deveres das pessoas envolvidas*. Ora, a característica essencial da relação de trabalho é a circunstância de uma pessoa realizar, durante certo tempo, em benefício de outra e *sob sua direcção*, prestações em contrapartida das quais recebe uma remuneração» [10].

25. A Comissão refere [11] que o Tribunal não teve até agora de se pronunciar sobre o problema da qualificação, em direito comunitário, da situação do director que é sócio de uma sociedade. Salienta que P. H. Asscher detém a totalidade do capital da sociedade de direito neerlandês, e duvida que uma pessoa nessa situação possa ser considerada «trabalhador» na acepção do artigo 48.° do Tratado. A Comissão considera que o artigo 52.° do Tratado é, em definitivo, aplicável.

26. O Reino dos Países Baixos manifesta o desejo [12] de que o Tribunal defina explicitamente a situação de um director de uma sociedade à luz do direito comunitário, e não exclui que as actividades transfronteiriças de um cidadão comunitário que seja director de sociedade se enquadrem mais no artigo 52.° do que no artigo 48.° do Tratado.

27. Parece-nos que, no presente caso, o Tribunal deveria precisar a sua definição do conceito comunitário de «trabalhador», para permitir ao órgão jurisdicional nacional, o único que tem competência para este efeito, qualificar a situação jurídica do recorrente no processo principal, tendo em consideração, por um lado, a definição do Tribunal e, por outro lado, os dados factuais e jurídicos do caso que lhe é submetido.

28. A subordinação de uma parte à outra na relação de emprego assalariado é uma das condições essenciais inerentes ao conceito de «trabalhador». A sua inexistência é susceptível de levar a considerar como independente uma actividade exercida a título oneroso em benefício de outros operadores económicos ou consumidores. A inexistência de subordinação justifica, em nossa opinião, que a pessoa que exerça essa actividade se enquadre no artigo 52.° do Tratado e não no artigo 48.°

29. Há que considerar, portanto, que o dirigente de uma pessoa colectiva com fins

9 — Acórdãos de 23 de Março de 1982, Levin (53/81, Recueil, p. 1035), e de 3 de Julho de 1986, Lawrie-Blum (66/85, Colect., p. 2121. n.° 16).

10 — Acórdão Lawrie-Blum, já referido, n.° 17, sublinhado nosso.

11 — N.° 20 das suas observações escritas.

12 — N.° 28 das suas observações escritas.

lucrativos, independentemente da qualificação, em direito nacional, da relação jurídica existente entre esses dois sujeitos de direito, exerce uma *actividade independente* na acepção do artigo 52.° do Tratado, mesmo que efectue durante um certo tempo, em benefício da pessoa colectiva, prestações em contrapartida das quais aufere uma remuneração, *quando, tendo em consideração a repartição legal ou estatutária dos poderes no seio da pessoa colectiva, não esteja sob a direcção de nenhuma outra pessoa nem de qualquer órgão que ele próprio não controla.* Compete ao órgão jurisdicional nacional apreciar se existe ou não uma relação de subordinação, tendo em consideração os dados factuais e jurídicos em causa.

30. No processo principal, o órgão jurisdicional de reenvio deverá, portanto, analisar a situação que lhe é submetida, à luz do direito nacional aplicável à organização da sociedade dirigida por P. H. Asscher, para determinar se este se enquadra no artigo 48.° ou no artigo 52.° do Tratado.

Quanto à quinta questão

31. Através desta questão, o órgão jurisdicional *a quo* visa, em substância, saber se o nacional de um Estado-Membro que exerça uma actividade económica noutro Estado-Membro, onde reside, pode invocar, consoante os casos, o artigo 48.° ou 52.° do Tratado relativamente ao seu Estado de origem, a título da actividade assalariada ou independente que também exerce neste Estado.

32. Esta questão põe o problema do que se convencionou qualificar como «discriminação positiva».

33. Os Governos belga, francês e neerlandês entendem que a situação de P. H. Asscher é puramente interna, uma vez que ele é nacional do Reino dos Países Baixos e exerce uma actividade profissional no território deste Estado.

34. Os Governos francês e neerlandês invocam o acórdão do Tribunal de 26 de Janeiro de 1993, Werner [13], em que o Tribunal declarou:

«O artigo 52.° do Tratado não obsta a que um Estado-Membro imponha uma carga fiscal mais pesada aos seus nacionais, que exercem a sua actividade profissional no seu território e que nele obtêm a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos ou nele possuem a totalidade ou a quase totalidade do seu património, quando não residam nesse Estado do que quando aí residam.»

35. É certo que o direito comunitário não se aplica a situações puramente internas de um Estado-Membro.

13 — C-112/91, Colect., p. I-429.

36. No entanto, segundo jurisprudência constante, os nacionais de um Estado-Membro podem invocar o benefício das normas dos artigos 48.° ou 52.° do Tratado relativas à livre circulação quando, pelo seu comportamento, se tenham colocado eles próprios numa das situações previstas pelo direito comunitário e «... se encontram, relativamente ao seu Estado de origem, numa situação equiparável à de todas as outras pessoas que beneficiam dos direitos e das liberdades garantidos pelo Tratado» [14].

37. No acórdão de 23 de Fevereiro de 1994, Scholz [15], o Tribunal enunciou, de modo muito genérico:

«... qualquer nacional comunitário, independentemente do seu lugar de residência e da sua nacionalidade, que tenha usado do direito à livre circulação dos trabalhadores e que tenha exercido uma actividade profissional noutro Estado-Membro, é abrangido pelo âmbito de aplicação das disposições (do direito comunitário relativas à livre circulação dos trabalhadores)».

38. No processo em que foi proferido o acórdão de 26 de Janeiro de 1993, já referido, H. Werner, dentista de nacionalidade alemã estabelecido na Alemanha e que tinha adquirido os seus diplomas e qualificações profissionais nesse Estado, limitava-se a residir noutro Estado-Membro. O Tribunal não descortinou na sua situação nenhum elemento de estraneidade que fosse susceptível de o fazer beneficiar de direitos reconhecidos pelo direito comunitário.

39. Nas suas conclusões nesse processo, o advogado-geral M. Darmon tinha salientado [16]:

«Até às directivas do Conselho de 28 de Junho de 1990 relativas ao direito de residência... que tendem para uma generalização deste direito, a livre circulação das pessoas no interior da Comunidade é determinada — e delimitada — pela natureza económica do Tratado.»

40. Sendo estas directivas [17] inaplicáveis *ratione temporis* no processo principal relativo a H. Werner, o advogado-geral M. Darmon concluíra então [18]:

«Daqui decorre que a liberdade de deslocação reconhecida aos cidadãos comunitários

14 — V., nomeadamente, os acórdãos de 7 de Fevereiro de 1979, Knoors (115/78, Recueil, p. 399, n.° 24), e de 31 de Março de 1993, Kraus (C-19/92, Colect., p. I-1663, n.° 15).

15 — C-419/92, Colect., p. I-505, n.° 9.

16 — N.° 30.

17 — Directiva 90/364/CEE do Conselho, de 28 de Junho de 1990, relativa ao direito de residência (JO L 180, p. 26); Directiva 90/365/CEE do Conselho, de 28 de Junho de 1990, relativa ao direito de residência dos trabalhadores assalariados e não assalariados que cessaram a sua actividade profissional (JO L 180, p. 28); Directiva 90/366/CEE do Conselho, de 28 de Junho de 1990, relativa ao direito de residência dos estudantes (JO L 180, p. 30), anulada, por erro na escolha da base jurídica, por acórdão do Tribunal de 7 de Julho de 1992, Parlamento/Conselho (C-295/90, Colect., p. I-4193), mantida em vigor quanto aos seus efeitos até à entrada em vigor de uma directiva adoptada com a base jurídica adequada, posteriormente substituída pela Directiva 93/96/CEE do Conselho, de 29 de Outubro de 1993, relativa ao direito de residência dos estudantes (JO L 317, p. 59).

18 — N.° 30.

pressupõe uma deslocação *com vista ao exercício de uma actividade económica.*»

41. Pensamos que, no futuro, o Tribunal poderia ser conduzido a pronunciar-se sobre discriminações sofridas por cidadãos de um Estado-Membro que apenas tenham exercido a sua liberdade de circulação ao abrigo, por exemplo, da Directiva 90/364 [19], uma vez que, actualmente, é reconhecido um direito de residência generalizado, em certas condições, por este diploma de direito comunitário, independentemente de qualquer actividade económica.

42. No litígio relativo a P. Asscher, essa questão não se põe.

43. A Directiva 90/364 não era aplicável no mês de Junho de 1990, data da retenção em causa efectuada sobre o seu salário.

44. De qualquer modo, P. Asscher tinha mudado a sua residência para a Bélgica em 1986 para aí prosseguir o exercício de uma actividade económica no quadro de uma sociedade de direito belga constituída anteriormente.

45. Independentemente da questão de saber se esta actividade na Bélgica é assalariada ou independente, o recorrente no processo principal exerceu, assim, uma liberdade reconhecida pelo Tratado.

46. O simples facto de, antes da mudança da sua residência para a Bélgica, já exercer uma actividade no quadro da sociedade de direito belga é indiferente. Com efeito, a liberdade de circulação consagrada nos artigos 48.° e 52.° do Tratado abrange tanto o acesso a uma actividade assalariada ou não assalariada como o exercício dessa actividade [20]. Esta liberdade de circulação engloba, em especial, uma mudança de residência relacionada com a prossecução de uma actividade já começada, sem prejuízo de fraude à lei, que um Estado pode legitimamente impedir [21].

47. P. Asscher encontra-se, portanto, em relação ao seu Estado de origem, numa situação equiparável às de todas as outras pessoas que beneficiam dos direitos e liberdades garantidos pelo Tratado, na acepção do acórdão Kraus, já referido. Tal como esses outros sujeitos de direito, não deve ser objecto de discriminações.

48. Em nossa opinião, há que responder à quinta questão que o nacional de um Estado-Membro que exerça uma actividade económica noutro Estado-Membro, onde reside,

19 — Já referida na nota 17.

20 — V. o quinto considerando e o título II do Regulamento (CEE) n.° 1612/68 do Conselho, de 15 de Outubro de 1968, relativo à livre circulação dos trabalhadores na Comunidade (JO L 257, p. 2; EE 05 F1 p. 77), bem como o artigo 52.°, segundo parágrafo, do Tratado.

21 — Acórdão Knoors, já referido, n.° 25.

pode invocar, consoante os casos, o artigo 48.° ou 52.° do Tratado relativamente ao seu Estado de origem, a título da actividade assalariada ou independente que também exerça neste Estado.

49. Na sequência da nossa análise relativa às questões submetidas pelo órgão jurisdicional *a quo* e nas respostas a estas, haverá que ter presente a equiparação desta situação especial de um nacional do Estado-Membro em causa à de qualquer nacional de outro Estado-Membro que exerça uma actividade assalariada ou independente no território do Estado de tributação.

Quanto à primeira questão

50. Através da sua primeira questão, considerada à luz das conclusões acima expostas, relativas à aplicabilidade do artigo 52.° do Tratado, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 48.° ou o artigo 52.° do Tratado permite ao Estado-Membro em que o nacional de outro Estado-Membro exerce uma actividade assalariada ou independente, apesar de residir no seu Estado de origem ou noutro Estado-Membro, tributar este nacional mais fortemente sobre o rendimento desta actividade do que se ele fosse seu residente.

51. Do enunciado da segunda questão, que, referindo-se a uma resposta negativa à primeira, visa depois a hipótese especial de o cidadão em causa não auferir a totalidade ou a quase totalidade do seu rendimento no Estado onde exerce a sua actividade, há que inferir que a primeira questão visa, pelo contrário, implícita mas necessariamente, a hipótese de o cidadão auferir a totalidade ou a quase totalidade do seu rendimento nesse Estado.

52. Antes de propor ao Tribunal uma resposta à primeira questão assim precisada, recordaremos a situação do direito positivo em matéria de impostos directos.

53. No estado actual do direito comunitário, a fiscalidade directa não é, enquanto tal, da competência da Comunidade. O artigo 99.° do Tratado atribui expressamente ao Conselho uma competência de harmonização apenas no domínio da fiscalidade indirecta. As legislações relativas à fiscalidade directa são susceptíveis de harmonização, no quadro do artigo 100.° do Tratado, por unanimidade dos Estados-Membros, quando tenham incidência directa no estabelecimento ou no funcionamento do mercado comum. Em contrapartida, o artigo 100.°-A, n.° 2, exclui as disposições fiscais do âmbito da harmonização permitida, por maioria qualificada, pelo n.° 1 do mesmo artigo, para efeitos do estabelecimento ou do funcionamento do mercado interno.

54. No entanto, o Tribunal declarou [22] que «... os Estados-Membros devem exercer as competências que detêm respeitando o direito comunitário».

55. No domínio da fiscalidade directa, os Estados-Membros não podem, por conseguinte, adoptar medidas que tenham por efeito, sem justificação, entravar a livre circulação dos assalariados (artigo 48.° do Tratado) [23] ou dos sujeitos de direito que exerçam uma actividade independente (artigo 52.°) [24].

56. Segundo jurisprudência constante [25], as regras de igualdade de tratamento proíbem não só as discriminações ostensivas em razão da nacionalidade, ou da sede, no que diz respeito às sociedades, mas ainda todas as formas dissimuladas de discriminação que, por aplicação de outros critérios de distinção, conduzam, de facto, ao mesmo resultado.

57. Assim, uma regulamentação nacional aplicável independentemente da nacionalidade do contribuinte em causa mas que, ao estabelecer uma diferença de tratamento baseada no critério da residência, é desfavorável aos não residentes, cria o risco de funcionar principalmente em detrimento dos nacionais de outros Estados-Membros, uma vez que os não residentes são na maior parte dos casos não nacionais [26].

58. Nestas condições, um tratamento mais favorável reservado apenas aos residentes de um Estado-Membro é susceptível de constituir uma discriminação indirecta em razão da nacionalidade [27].

59. Também por força de jurisprudência constante, «... a discriminação só pode consistir na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou da mesma regra a situações diferentes» [28].

60. No acórdão Schumacker, já referido, que dizia respeito à interpretação do artigo 48.° do Tratado, o processo principal dizia respeito a uma legislação nacional que reservava aos residentes, nomeadamente, a tomada em consideração da sua situação familiar, bem como a possibilidade de dedução de determinadas despesas no domínio social.

22 — V., designadamente, acórdão de 4 de Outubro de 1991, Comissão/Reino Unido (C-246/89, Colect., p. I-4585, n.° 12), e acórdão Schumacker, já referido, n.° 21.

23 — Acórdão de 8 de Maio de 1990, Biehl (C-175/88, Colect., p. I-1779, n.° 12).

24 — Acórdãos de 28 de Janeiro de 1986, Comissão/França (270/83, Colect., p. 273), e de 13 de Julho de 1993, Commerzbank (C-330/91, Colect., p. I-4017).

25 — V., em especial, acórdão de 12 de Fevereiro de 1974, Sotgiu (152/73, Recueil, p. 153, n.° 11), e acórdão Commerzbank, já referido, n.° 14.

26 — Acórdão Biehl, já referido, n.° 14, e Schumacker, também já referido, n.° 28.

27 — Acórdão Schumacker, já referido, n.° 29.

28 — *Ibidem*, n.° 30.

61. O Tribunal teve de analisar a situação de um contribuinte assalariado não residente que, não auferindo rendimentos significativos no Estado da sua residência e obtendo o essencial dos seus recursos tributáveis de uma actividade exercida no Estado de emprego, não pode beneficiar no Estado de residência da tomada em consideração da sua situação pessoal e familiar.

62. O Tribunal decidiu que «... entre tal não residente e um residente que exerce actividades assalariadas comparáveis não existe qualquer diferença de situação objectiva susceptível de justificar diferenças de tratamento quanto à tomada em consideração, para efeitos da tributação, da sua situação pessoal e familiar» [29].

63. O Tribunal precisou que «... a discriminação consiste em a sua situação pessoal e familiar não ser tomada em conta no Estado de residência nem no Estado de emprego» [30].

64. O Tribunal entendeu, assim, que a discriminação resultava da aplicação de regras diferentes a situações comparáveis. A semelhança das situações consistia em que tanto os residentes como os não residentes eram tributados na totalidade pelo mesmo Estado. A única diferença que existia entre as duas categorias de contribuintes era o local de residência. Este critério era insuficiente para justificar uma discriminação.

65. No acórdão Wielockx, já referido [31], o Tribunal adoptou a mesma solução no que respeita ao artigo 52.° do Tratado.

66. Por maioria de razão, esta solução deve valer igualmente, à luz dos artigos 48.° e 52.°, quando a diferença de tratamento consistir não, negativamente, na falta de tomada em consideração da situação pessoal e familiar para efeitos de redução de carga fiscal, mas, positivamente, num aumento da taxa do imposto. Evidentemente, nenhum elemento objectivo é susceptível de justificar que um residente e um não residente que obtenham os seus rendimentos total ou quase exclusivamente de uma actividade exercida no mesmo Estado-Membro sejam tributados em taxas diferentes com o único fundamento do local de residência.

67. Portanto, há que responder à primeira questão prejudicial que os artigos 48.° e 52.° do Tratado devem ser interpretados no sentido de que só permitem a um Estado-Membro tributar mais fortemente o nacional de outro Estado-Membro que exerça uma actividade assalariada ou independente no primeiro Estado, que obtenha o seu rendimento total ou quase exclusivamente dessa

29 — *Ibidem*, n.° 37.
30 — *Ibidem*, n.° 38.
31 — N.os 20 e 21.

actividade, mas que resida no seu Estado de origem ou noutro Estado-Membro, se, exercendo a mesma actividade, ele fosse residente no Estado onde é tributado. Existe discriminação indirecta em razão da nacionalidade, quer a diferença de tratamento consista na falta de tomada em consideração da situação pessoal ou familiar do contribuinte não residente, quer consista na aplicação de uma taxa de tributação mais elevada.

Quanto à segunda questão

68. Através desta questão, o órgão jurisdicional nacional pergunta, em substância, se o artigo 48.° ou 52.° do Tratado permite a um Estado-Membro tributar mais fortemente o nacional de outro Estado-Membro do que um dos seus próprios nacionais residentes, quando o não nacional, exercendo uma actividade assalariada ou independente no seu território e residindo no seu Estado de origem ou noutro Estado-Membro, não obtenha total ou quase exclusivamente o seu rendimento da referida actividade.

69. A lei neerlandesa fixa um limite preciso de 90% do rendimento total, aquém do qual se reserva um tratamento diferente aos não residentes, e para além do qual o tratamento fiscal é idêntico para os residentes e os não residentes. Na sua Recomendação 94/79/CE, de 21 de Dezembro de 1993, relativa à tributação de certos rendimentos obtidos por não residentes num Estado-Membro diferente do da sua residência [32], a Comissão aponta para uma taxa de 75% do rendimento tributável total. No acórdão Schumacker, já referido, o Tribunal evitou fixar uma determinada taxa. Essa taxa teria sido pouco adequada para uma decisão jurisprudencial. Sobretudo, o limiar correspondente à análise do Tribunal naquele processo era antes o limiar, variável de Estado para Estado, além do qual ou aquém do qual o rendimento é ou já não é tributável no Estado de residência de um contribuinte que também é contribuinte não residente de outro Estado-Membro. Pelas mesmas razões, parece-nos que o Tribunal não deveria visar uma taxa determinada no presente processo.

70. No acórdão Schumacker, antes de destacar o caso especial do não residente que aufere a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos no Estado de emprego, o Tribunal admitiu [33] que, «... em matéria de impostos directos, as situações dos residentes e dos não residentes não são, em regra, comparáveis».

71. A análise do Tribunal foi a seguinte [34]:

«O rendimento auferido no território de um Estado por um não residente constitui, muito frequentemente, apenas uma parte dos seus rendimentos globais, centralizados no lugar da residência. Por outro lado, a capacidade

32 — JO 1994, L 39, p. 22.

33 — N.° 31. Esta afirmação foi reiterada, no quadro do artigo 52.° do Tratado, pelo acórdão Wielockx, já referido, n.° 18.

34 — N.os 32 e 33.

contributiva pessoal do não residente, resultante da tomada em consideração do conjunto dos seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar, pode mais facilmente ser apreciada no local onde tem o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais. Tal lugar corresponde, geralmente, à residência habitual da pessoa em causa. Assim, o direito fiscal internacional, nomeadamente o modelo da convenção da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) em matéria de dupla tributação, admite que compete, em princípio, ao Estado da residência tributar o contribuinte de maneira global, tomando em consideração os elementos inerentes à sua situação pessoal e familiar.

A situação dos residentes é diferente, na medida em que o essencial dos seus rendimentos é normalmente centralizado no Estado de residência. Por outro lado, este Estado dispõe geralmente de todas as informações necessárias para apreciar a capacidade contributiva global do contribuinte, tendo em conta a sua situação pessoal e familiar.»

72. O Tribunal concluiu [35]:

«Em consequência, o facto de determinado Estado-Membro não fazer beneficiar os não residentes de certos benefícios fiscais atribuídos aos residentes não é, regra geral, discriminatório, pois aquelas categorias de contribuintes não se encontram em situação comparável.»

73. É conveniente salientar que, na sua decisão, o Tribunal não consagrou a possibilidade de uma diferença de tratamento ligada a uma qualquer diferença entre as situações dos residentes e dos não residentes. O Tribunal visou [36] uma «*diferença de situação objectiva* susceptível de justificar diferenças de tratamento».

74. Pensamos que deveria acrescentar-se que a diferença de situação deve ser *fiscalmente relevante*, isto é, deve ter uma ligação suficientemente estreita com o domínio da fiscalidade em causa.

75. Com efeito, quando o Tribunal admitiu que a situação pessoal e familiar de um contribuinte não residente pode não ser tomada em conta no Estado de emprego, partiu do princípio de que o Estado de residência já a tinha tomado em consideração, por força do direito fiscal internacional, a título do rendimento total do contribuinte. Esta tomada em conta constitui precisamente uma diferença de situação objectiva e fiscalmente relevante. Na hipótese considerada, a diferença de

35 — N.º 34. Esta afirmação foi retomada, em substância, no quadro do artigo 52.º do Tratado, pelo acórdão Wielockx, já referido, n.º 19.

36 — N.º 37, sublinhado nosso.

tratamento tem como objectivo, legítimo, evitar que a situação pessoal e familiar do não residente o beneficie duas vezes.

76. Contudo, há que observar que, num caso como o das relações entre o Reino dos Países Baixos e o Reino da Bélgica, no que respeita à tomada em consideração da situação pessoal e familiar, não parece possível uma diferença de tratamento entre, por um lado, residentes e, por outro lado, não residentes que não auferem a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos no outro Estado. Com efeito, nos termos do artigo 25.°, n.° 3, da convenção bilateral, que, quanto a este ponto, contém uma disposição mais favorável do que o artigo 24.° do modelo de convenção da OCDE, acima referido, «as pessoas singulares residentes num dos Estados beneficiam no outro Estado das deduções pessoais, dos abatimentos e das reduções que são concedidos por este outro Estado aos seus próprios residentes em razão da sua situação ou dos seus encargos familiares.»

77. Em nossa opinião, deveria responder-se à segunda questão que o artigo 48.° ou 52.° do Tratado permite, em princípio, a um Estado-Membro tributar mais fortemente o nacional de outro Estado-Membro do que um dos seus próprios nacionais residentes quando o não nacional, que exerça uma actividade assalariada ou independente no seu território, embora resida no seu Estado de origem ou noutro Estado-Membro, não obtenha total ou quase exclusivamente os seus rendimentos da referida actividade. Todavia, a diferença de tratamento deve basear-se numa diferença de situação objectiva e fiscalmente relevante.

Quanto às terceira e quarta questões

78. Através destas questões, que devem ser analisadas em conjunto, o órgão jurisdicional *a quo* pergunta, em substância, se a circunstância de o rendimento auferido no Estado de tributação por um contribuinte não residente não estar sujeito, nesse Estado, ao desconto de cotizações para a segurança social constitui uma diferença de situação objectiva e fiscalmente relevante, susceptível de justificar uma tributação mais forte do não residente.

79. Diga-se já que essa circunstância não nos parece fiscalmente relevante, esteja o não residente sujeito ou não a cotizações no seu Estado de residência.

80. Não pensamos que, como sustenta o Governo neerlandês [37], «um sistema fiscal adequado permite compensar a isenção de cotizações sociais de que beneficiam certos contribuintes e a influência dessa isenção na capacidade contributiva».

81. Não pensamos que, como sustenta em termos muito próximos o Governo fran-

37 — N.° 13 das suas observações escritas.

cês [38], «essa isenção é compensada na regulamentação neerlandesa por uma taxa de tributação, dos rendimentos do primeiro escalão da tabela, mais elevada para os não residentes do que para os residentes» e que essa solução assegure «a coerência do sistema fiscal neerlandês», na acepção do acórdão do Tribunal de 28 de Janeiro de 1992, Bachmann [39].

82. Com efeito, os impostos directos e as cotizações sociais enquadram-se em duas categorias de encargos fundamentalmente distintos, que não têm qualquer relação *directa* entre si. O pagamento de cotizações sociais enquadra-se num *sistema de seguro*: dá direito a prestações determinadas. Em contrapartida, o pagamento de impostos, alheio a um mecanismo de seguro, não dá direito a prestações enquanto tais.

83. *A priori*, não se compreende como se poderiam «compensar» encargos de natureza diferente.

84. O simples facto de, por razões técnicas, um Estado entender ser preferível proceder à cobrança conjunta do imposto directo e das cotizações sociais, numa base uniforme, não modifica em nada a situação.

85. Um dado socioeconómico como a taxa dos encargos sociais é tomado em conta ao mesmo título que qualquer outro dado, como, por exemplo, a importância da fiscalidade indirecta, no quadro da política económica e fiscal que o Estado pretende conduzir no seu território.

86. A taxa das cotizações efectivamente cobradas pode, deste modo, ser um elemento de apreciação, retirado de outro domínio, que pode levar o Estado a limitar a pressão exercida em matéria fiscal, a fim de evitar também um aumento da taxa global dos descontos obrigatórios.

87. Quando a taxa de cotização seja nula, porque o contribuinte paga cotizações noutro Estado ou porque não está segurado em nenhum dos dois Estados, essa taxa não pode servir para distinguir uma categoria de contribuintes e sujeitá-la a uma pressão fiscal mais forte.

38 — N.º 4, quinto parágrafo, das suas observações escritas.

39 — C-204/90, Colect., p. I-249. No dispositivo deste acórdão, o Tribunal admitiu, a título de justificação de uma diferença de tratamento entre residentes e não residentes, que um Estado-Membro, para «garantir a coerência do regime fiscal aplicável», pode fazer depender a possibilidade de dedução de cotizações de seguros de doença e invalidez ou velhice e morte da condição de essas cotizações serem pagas nesse Estado. O Tribunal tinha antes salientado (n.º 21) que existia «... uma ligação entre a possibilidade de dedução das cotizações e a tributação de somas devidas pelos seguradores em execução de contratos de seguro», e concluiu daí que (n.º 22): «Segue-se que, em tal regime fiscal, a perda de receitas que resulta da dedução das cotizações de seguro... do rendimento total tributável é compensada pela tributação das pensões, rendas ou capitais devidos pelos seguradores. Nos casos em que a dedução de tais cotizações não tenha sido conseguida, essas somas estão isentas de imposto.»

88. Quando o Estado decide tributar mais fortemente tal categoria, de duas uma:

— ou causa um prejuízo injustificado aos contribuintes não residentes que pagam cotizações sociais no seu Estado de residência,

— ou, em relação aos não residentes que, não estando segurados nos dois Estados, não estariam sujeitos às cotizações, ultrapassa os limites da sua soberania fiscal tornando-se juiz da capacidade contributiva global desses não residentes e, portanto, da progressividade desejável do imposto de que estes são devedores, quando, no que se refere a estas matérias, e por força do direito fiscal internacional, esses não residentes relevam, em princípio, quanto aos seus rendimentos totais, do seu Estado de residência.

89. Salientemos que, no presente caso, o artigo 24.°, n.° 2, ponto 1, da convenção bilateral confia precisamente ao Reino da Bélgica a apreciação da progressividade global do imposto, reservando-lhe o direito de ter em conta, *para fixar a taxa dos seus impostos,* os rendimentos que, sendo auferidos e tributáveis nos Países Baixos, estão isentos de impostos na Bélgica por força da referida convenção.

90. Em qualquer hipótese, uma situação como a que foi submetida à apreciação do órgão jurisdicional de reenvio não se enquadra na justificação admitida pelo acórdão Bachmann, já referido.

91. No processo Bachmann, a dedução das cotizações pagas a sociedades estabelecidas na Bélgica implicava positivamente uma perda de receitas fiscais, que era compensada em seguida pela imposição, na Bélgica, das importâncias pagas por essas sociedades. Por outro lado, as importâncias deduzidas a montante e as tributadas a jusante diziam respeito a um mesmo contrato.

92. No presente processo, não foi efectuada qualquer dedução de cotizações nos Países Baixos pelos não residentes em causa, antes ou depois de 1 de Janeiro de 1990. Não existe, portanto, qualquer perda de receitas fiscais em relação directa com as cotizações. Quanto à taxa de tributação mais elevada, não se aplica às importâncias pagas em contrapartida de cotizações, mas sim ao rendimento profissional do contribuinte.

93. O Governo neerlandês sustenta [40] que, desde 1 de Janeiro de 1990, os residentes já não podem deduzir dos seus rendimentos tributáveis o montante das cotizações sociais pagas. Como os não residentes que não estão segurados nos Países Baixos não podiam, já

40 — N.° 11 das suas observações escritas.

antes desta data, deduzir cotizações, teriam ficado, sem razão, numa posição mais favorável, subsequente a uma descida da taxa de tributação.

94. Esta afirmação parece-nos inexacta.

95. No plano fiscal, a aplicação de taxas de imposto idênticas aos residentes e aos não residentes não contribui para favorecer os não residentes, mas simplesmente para garantir a igualdade fiscal desta categoria e da dos residentes.

96. A igualdade de tratamento a salvaguardar não é a das situações, favoráveis ou desfavoráveis, em momentos temporais diferentes, de uma mesma categoria de sujeitos de direito, mas a igualdade, num dado momento, de várias categorias de sujeitos de direito que se encontram em situações comparáveis.

97. Ora, antes de 1990, o primeiro escalão de rendimentos estava sujeito à mesma taxa de 14% para os não residentes e para os residentes, respeitando-se a igualdade de tratamento. A diferença de situações então existente a montante da aplicação da taxa de tributação, relativa à possibilidade de dedução das cotizações pagas pelos residentes e à impossibilidade de dedução das cotizações por hipótese não pagas pelos não residentes, não tinha relação com a taxa aplicada em seguida, idêntica para as duas categorias. Esta diferença apenas estava ligada, muito logicamente, ao pagamento efectivo ou à isenção de cotizações sociais.

98. Depois de 1990, não surgiu nenhum novo elemento susceptível de justificar que os não residentes fossem subitamente sujeitos a uma taxa de 25% e os residentes apenas a uma taxa de 13%.

99. Pelo contrário, há que sublinhar que, segundo o próprio Reino dos Países Baixos [41], embora os residentes já não possam deduzir as suas cotizações sociais e vejam aumentar, assim, os seus rendimentos tributáveis e, portanto, o imposto que os onera, «não houve, no entanto, realmente, um aumento da fiscalidade», «graças a uma diminuição integral dos encargos fiscais e sociais».

100. Assim, verifica-se que uma reforma fiscalmente neutra para os residentes foi a ocasião para instituir uma diferença de taxas de tributação de 12% entre residentes e não residentes, em detrimento destes últimos.

41 — *Ibidem.*

101. Verifica-se também que, para evitar que certos não residentes beneficiassem de uma redução de 1% da taxa aplicável antes de 1990, estes foram sujeitos a uma taxa superior em 12% à que se aplica aos residentes.

102. O Governo neerlandês, ao indicar [42] «... que é necessário evitar... que a pressão fiscala que estão sujeitos os não residentes, que... não têm... de pagar cotizações sociais, seja nitidamente mais fraca que a pressão fiscal a que estão sujeitos os residentes», faz confusão entre, por um lado, a pressão fiscal em sentido estrito e, por outro lado, a pressão resultante, de modo mais amplo, no plano económico, do conjunto dos pagamentos obrigatórios, especialmente sociais e fiscais, que existem num Estado.

103. Ora, para uma taxa de imposição igual, a pressão fiscal permanece igual, independentemente da questão de saber se um dado contribuinte está ou não sujeito, além disso, a cotizações sociais.

104. O Reino dos Países Baixos afirma [43] que, desde 1 de Janeiro de 1990, os residentes e os não residentes têm direito à dedução de base, que corresponde à parte do rendimento isenta de imposto e de cotizações sociais. Segundo o Reino dos Países Baixos, isto pode ter como consequência que os não residentes beneficiem duas vezes de um escalão de rendimento isento de impostos, no Estado de residência e no Estado de emprego, quando, nos termos do artigo 24.°, n.° 3, do modelo de convenção da OCDE (actualizado em 1 de Setembro de 1992), o Estado de emprego não é obrigado a conceder aos não residentes as deduções pessoais, os abatimentos e as reduções de impostos em função da situação ou dos encargos familiares que concede aos seus próprios residentes. A fixação da taxa de 25% aplicável aos não residentes não poderia encarada separadamente e abstraindo desta circunstância.

105. Esta argumentação não deve ser acolhida.

106. Com efeito, supondo que os não residentes beneficiem efectivamente de uma dedução de base em cada um dos dois Estados, isso acontecerá em virtude de uma opção convencional dos mesmos Estados. Nas relações entre o Reino da Bélgica e o Reino dos Países Baixos, o modelo de convenção da OCDE só se aplica na medida em que as suas disposições tiverem sido reproduzidas pela convenção efectivamente concluída. Ora, a convenção bilateral não contém qualquer disposição que dispense as partes contratantes de conceder aos não residentes as deduções pessoais, os abatimentos e as reduções de impostos concedidos aos residentes. Pelo contrário, o artigo 25.°, n.° 3, já referido, dispõe expressamente que os residentes de um Estado beneficiam no outro Estado dessas deduções, abatimentos e reduções.

42 — *Ibidem*, n.° 12.

43 — N.° 14 das suas observações escritas.

107. O Governo neerlandês precisa [44] que, ao fixar em 25% a taxa aplicável aos não residentes, teve também em conta a taxa de tributação em vigor nos países limítrofes, que seria em geral mais elevada do que a taxa de tributação aplicada aos residentes neerlandeses, pelo que a capacidade contributiva dos não residentes seria relativamente mais elevada do que a dos residentes.

108. Esta análise não procede.

109. Como já salientámos [45], não compete a um Estado-Membro apreciar, em vez de outro Estado-Membro, a capacidade contributiva global dos residentes deste, por ocasião da tributação de uma parte do seu rendimento auferido no território do primeiro Estado.

110. Se um Estado entende que a taxa aplicada por um Estado limítrofe é apropriada e pretende inspirar-se nela, só pode fazê-lo relativamente a todos os seus contribuintes e não de maneira selectiva.

111. O Reino dos Países Baixos sustenta finalmente [46] que, se a taxa aplicável aos não residentes não segurados tivesse sido a mesma que a taxa aplicável aos residentes, esta taxa baixa poderia ter tido um «efeito de aspiração». Os não residentes poderiam ter sido tentados a adquirir uma parte dos seus rendimentos nos Países Baixos só por o regime fiscal ser mais favorável.

112. Este argumento parece ilustrar o receio daquilo a que se poderia curiosamente chamar *invasão fiscal*.

113. Não é essa a nossa convicção.

114. Em primeiro lugar, é difícil imaginar um efeito de aspiração resultante da redução em 1% da taxa de 14% aplicável ao primeiro escalão até 1989.

115. Em segundo lugar, e acima de tudo, não vemos qual o *prejuízo fiscal* que sofreria um Estado confrontado com esse fenómeno.

44 — *Ibidem*, n.° 15.

45 — No n.° 88, *supra*.

46 — N.° 16 das suas observações escritas.

116. Habitualmente, os Estados pretendem impedir a *evasão fiscal*. Um contribuinte organiza a sua situação para a sujeitar à fiscalidade, por hipótese mais favorável, de um Estado que não aquele que deveria tributá-lo. O prejuízo do Estado «vítima da evasão» é evidente: corresponde a uma perda de receitas fiscais.

117. Em contrapartida, o Estado a que o contribuinte sujeitou deliberadamente a sua situação, longe de sofrer um prejuízo, beneficia de um encaixe fiscal que normalmente não teria podido contabilizar.

118. Observemos que, no acórdão Comissão/França [47], já referido, o Tribunal entendeu que o artigo 52.° do Tratado não permite derrogações ao princípio fundamental da liberdade de estabelecimento nem por razões baseadas em risco de evasão fiscal [48].

119. Em definitivo, nenhum dos argumentos analisados permite justificar uma diferença de tratamento em nome da coerência do sistema fiscal, critério adoptado pelo acórdão Bachmann, já referido. Nenhum destes argumentos se enquadra nas «razões de ordem pública, segurança pública e saúde pública» referidas nos artigos 48.°, terceiro parágrafo, e 56.°, primeiro parágrafo, do Tratado.

120. Se subsistisse a mínima dúvida, essa dúvida deveria desaparecer à luz de certas observações do recorrente no processo principal e da Comissão. Com efeito, observam [49], com razão, que a discriminação é patente se se comparar a situação de um não residente tributado à taxa de 25% com a de um contribuinte residente nos Países Baixos que beneficia da taxa inferior de 13%, mesmo que não aufira total ou quase exclusivamente o seu rendimento tributável nesse Estado e não pague aí cotizações para a segurança social.

121. Em conclusão, deve considerar-se que uma diferença de tratamento como a que está em causa no processo principal constitui uma discriminação indirecta em razão da nacionalidade.

122. Em nossa opinião, deveria, portanto, responder-se às terceira e quarta questões que o facto de o rendimento auferido no Estado de tributação por um contribuinte não residente não estar sujeito, nesse Estado, ao pagamento de cotizações para a segurança social não constitui uma diferença de situação objectiva e fiscalmente relevante, susceptível de justificar uma tributação mais gravosa do não residente.

47 — N.° 25.

48 — Esta afirmação parece-nos pôr, no domínio particular da fiscalidade, um problema de delimitação em relação à reserva da fraude à lei visada no acórdão Knoors, já referido, no que respeita à questão da discriminação positiva, v. n.° 46 *supra*, última frase.

49 — Respectivamente, ponto 4.3.2., alínea g), terceiro parágrafo, *in fine*, e n.° 27 das suas observações escritas.

Conclusão

123. Propomos ao Tribunal que responda do seguinte modo às questões prejudiciais apresentadas pelo Hoge Raad der Nederlanden:

«1) Deve considerar-se que o dirigente de uma pessoa colectiva com fins lucrativos, independentemente da qualificação, em direito nacional, da relação jurídica existente entre estes dois sujeitos de direito, exerce uma actividade independente na acepção do artigo 52.° do Tratado CE, mesmo que efectue durante um certo tempo, em benefício da pessoa colectiva, prestações em contrapartida das quais aufere uma remuneração, quando, tendo em consideração a repartição legal ou estatutária dos poderes no seio da pessoa colectiva, não esteja sob a direcção de nenhuma outra pessoa nem de qualquer órgão que ele próprio não controla. Compete ao órgão jurisdicional nacional apreciar se existe ou não uma relação de subordinação, tendo em consideração os dados factuais e jurídicos em causa.

2) O nacional de um Estado-Membro que exerça uma actividade económica noutro Estado-Membro, onde reside, pode invocar, consoante os casos, o artigo 48.° ou 52.° do Tratado relativamente ao seu Estado de origem, a título da actividade assalariada ou independente que também exerça neste Estado.

3) Os artigos 48.° e 52.° do Tratado devem ser interpretados no sentido de que só permitem a um Estado-Membro tributar mais fortemente o nacional de outro Estado-Membro que exerça uma actividade assalariada ou independente no primeiro Estado, que obtenha o seu rendimento total ou quase exclusivamente dessa actividade, mas que resida no seu Estado de origem ou noutro Estado-Membro, se, exercendo a mesma actividade, ele fosse residente do Estado de imposição. Existe discriminação indirecta em razão da nacionalidade, quer a diferença de tratamento consista na falta de tomada em consideração da situação pessoal ou familiar do contribuinte não residente, quer consista na aplicação de uma taxa de tributação mais elevada.

4) Os artigos 48.° e 52.° do Tratado permitem, em princípio, a um Estado-Membro tributar mais fortemente o nacional de outro Estado-Membro do

que um dos seus próprios nacionais residentes, quando o não nacional, que exerça uma actividade assalariada ou independente no seu território, embora resida no seu Estado de origem ou noutro Estado-Membro, não obtenha total ou quase exclusivamente os seus rendimentos da referida actividade. Todavia, a diferença de tratamento deve basear-se numa diferença de situação objectiva e fiscalmente relevante.

5) O facto de o rendimento auferido no Estado de tributação por um contribuinte não residente não estar sujeito, nesse Estado, ao pagamento de cotizações para a segurança social não constitui uma diferença de situação objectiva e fiscalmente relevante, susceptível de justificar uma tributação mais gravosa do não residente.»