

A tributação dos cidadãos portugueses trabalhadores no estrangeiro à luz do art. 15º do Modelo de Convenção OCDE

Gustavo Lopes Courinha

Proc. - 07509/02*

Secção - Contencioso Tributário

Data do Acórdão - 06/05/2003

Relator - José Maria Fonseca Carvalho

I - Em princípio é ao direito interno de cada um dos países contratantes que cumpre definir o que entende por residente em território nacional para efeitos de IRS.

II - Mas quando uma Convenção como a que está em causa contém uma norma de tributação que desde que preenchidos os seus elementos constitutivos atribui a competência apenas a um desses Estados contratantes tal norma porque é de direito Internacional impõe-se ao direito interno «ex vi» do artº 8º da CRP e é aquela que deve ser seguida.

Não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1º Instância de Viana do Castelo que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Paulo ... contra a liquidação de IRS relativa ao ano de 1997 veio a Fazenda Pública dela interpor recurso para o TCA concluindo assim as suas alegações:

1º Para efeitos do disposto no artigo 4º n.ºs 1 e 2 al. a) da Convenção entre a RFA e Portugal para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o IRS e sobre o Capital aprovada pela Lei n.º 12/83 o ora impugnante deve considerar-se residente em Portugal no ano de 1997 na medida em que essa residência resulta da declaração de rendimentos relativa a esse ano por si apresentada à AF bem como no cadastro no número fiscal do contribuinte sendo que a determinação dessa residência se faz pela lei interna portuguesa CIRS e legislação sobre o número fiscal do contribuinte)

* Disponível na base de dados da DGSI – www.dgsi.pt.

2° Não obsta à conclusão anterior o facto de o sujeito passivo haver permanecido na Alemanha no ano de 1997 mais de 183 dias e aí ter auferido os rendimentos tributários em causa provenientes de actividades assalariadas temporárias remuneradas por empresas sediadas em Portugal e sem estabelecimento estável na Alemanha.

3° Nos termos conjugados da 2ª parte do n.º 1 do artigo 15 e do n.º 2 da referida Convenção os rendimentos do trabalho dependente em questão podem ser tributados pelo Estado da residência e o Estado fonte ou seja por Portugal e Alemanha competindo ao estado da residência nos termos do n.º 1 ai. a) do artigo 24 da mesma Convenção proceder à eliminação da dupla tributação como vem documentado nos autos

4° A competência tributária de Portugal é no caso cumulativa com a da Alemanha tendo em conta o disposto no n.º 1/ 2ª parte do artigo 15 da Convenção por não se verificarem todas cumulativamente as condições negativas previstas naquele n.º 2.

5° Assim sendo compete ao Estado português como estado da residência do sujeito passivo eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional em causa com isso se justificando a liquidação impugnada face ao disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 24 da Convenção embora com a consideração de um direito a um crédito de imposto correspondente ao montante pago na Alemanha.

6° Ao decidir em sentido contrário a sentença violou o n.º 1 e 2º do artigo 15 da mesma Convenção partindo de uma errada determinação nos termos do citado artigo 4/1/2 al. a) da mesma da residência do sujeito passivo titular dos rendimentos tributáveis em questão e bem assim da al. a) do n.º 1 do artigo 24º da referida Convenção.

Deve dar-se provimento ao recurso.

Contralegou o recorrido pugnando pela manutenção do decidido.

1º Durante o ano de 1997 o impugnante auferiu na República Federal da Alemanha onde trabalhou a quantia global de 4115 775\$00.

2º Sobre esse rendimento o impugnante pagou o imposto que na República Federal da Alemanha foi liquidado.

3º O impugnante residiu na República Federal da Alemanha entre 19 de Agosto de 1996 e 04 08 1998 e 23 04 1999

4º Ao impugnante foi efectuada a liquidação de IRS - cfr. folhas 14 onde consta que o rendimento global considerado foi de 4 115 775\$00

A presente impugnação foi deduzida em 20 04 2000

Foi com base nesta factualidade que o m.º juiz «a quo» julgou a impugnação procedente por ter entendido que desde que comprovado, como no caso dos autos que o impugnante havia residido na Alemanha mais de 183 dias durante o ano de 1997 resultava claramente do artigo 15 da Convenção entre a RFA e Portugal, para evitar a dupla tributação, aprovada pela lei 12/82, que o impugnante estava isento de tributação em Portugal já que por força do mesmo preceito o Estado competente para tributar era o Estado Alemão.

A recorrente insurge-se contra este entendimento pois refere que uma vez que o agregado familiar do impugnante no período a que os rendimentos se reportam tinha sua residência em Portugal e as remunerações eram pagas por um empregador que não tinha a sua residência no Estado do emprego e ainda porque esse pagamento não era suportado por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa possuída pela entidade patronal no território onde o impugnante tinha emprego era ao estado da residência que competia exercer o poder de tributar.

Refere também que só no caso de não se verificar alguma das condições anteriormente referidas e exigidas cumulativamente pelo artigo 15/2 da citada Convenção é que a competência é cumulativa por parte do Estado da residência e do Estado do emprego de acordo com o n.º 1 do mesmo artigo 15.

Para decisão da causa e porque os elementos de prova constam dos autos este TCA dá como provado todos os factos do probatório da sentença recorrida porque não contraditados e ainda:

1° O impugnante é casado.

2° A sua mulher e filho residem em Portugal.

3° O pagamento das remunerações foi feito por conta da firma empregadora Olites - Tectos Falsos e Divisórias Lda. com sede na Amorosa Chafé Viana do Castelo e da firma Tectus com sede igualmente na Amorosa Chafé Viana do Castelo. Os factos dados como provados assentam nos documentos de folhas 23 e folhas 50.

Importa desde logo dizer que em princípio é ao direito interno de cada um dos países contratantes que cumpre definir o que entende por residente em território nacional para efeitos de IRS.

Mas quando uma Convenção com a que está em causa contém uma norma de tributação que desde que preenchidos os seus elementos constitutivos atribui a competência apenas um desses Estados contratantes tal norma porque é de direito Internacional impõe-se ao direito interno «ex vi» do artigo 8° da CRP e é aquela que deve ser seguida.

O artigo 15 da Convenção em causa tem de entender-se como uma norma de tributação quanto ao trabalho dependente tudo nos termos do Capítulo III da Convenção destinada a evitar a dupla tributação de que são partes contratantes o Estado Português e o Estado Alemão - cfr. artigo 6° e segs.

Ora o n° 2 do artigo 15 da aludida Convenção prescreve o seguinte:

Com ressalva do disposto nos artigos 16,18, 19 , 20 e 21 os salários ordenados e remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado contratante só podem ser tributados nesse estado a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado contratante. Se o emprego for aí exercido as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro estado.

2º Não obstante o disposto no n.º 1 as remunerações obtidas por um residente de um Estado contratante de um emprego exercido noutro estado contratante só podem ser tributadas no Estado primeiramente mencionado se o beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que no ano civil em causa não excedam 183 dias.

Só que no caso dos autos decorre expressamente dos autos que o impugnante permaneceu na Alemanha mais de 183 dias no ano de 1997.

Decorre do exposto que os rendimentos deste impugnante referentes ao ano de 1997 e adquiridos na Alemanha não estão sujeitos a IRS em Portugal

Por isso a sentença não merece censura.

Face ao exposto acordam os juizes do TCA em negar provimento ao recurso com todas as consequências legais.

Sem custas por o recorrente delas estar isento.

Notifique e registre.

Lisboa 06 05 2003

José Maria da Fonseca Carvalho

Eugénio Martinho Sequeira

Francisco Rothes

Proc. - 6482/02*

Secção - Contencioso Tributário

Data do Acórdão - 08/10/2002

Relator - Pereira Gameiro

I – A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Mm^o. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo que julgou procedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano de 1996 deduzida por A..., pretendendo a sua revogação e que se declare improcedente a impugnação.

Nas suas alegações, formula as seguintes conclusões:

1 – Para efeitos do disposto no art. 4^o, n.ºs 1 e 2, al. a) da Convenção entre a RP e a RF da Alemanha para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o capital, aprovada pela Lei n.º 12/83, de 3.6, o ora impugnante deve considerar-se residente em Portugal, no ano de 1996, na medida em que essa residência resulta de declaração de rendimentos, relativa a esse ano, por si apresentada à Administração Fiscal Portuguesa, bem como do cadastro no n.º fiscal de contribuinte, sendo que a determinação dessa residência se fez pela lei interna portuguesa (CIRS e legislação do n.º fiscal de contribuinte).

2 – Não obsta à conclusão anterior, o facto de o sujeito passivo haver permanecido na Alemanha, no ano de 1996, mais de 183 dias, e aí ter auferido os rendimentos tributários, em causa, provenientes de actividades assalariadas, temporárias, remuneradas por empresa sediada em Portugal e sem estabelecimento estável na Alemanha.

3 - Nos termos conjugados da 2ª parte do n.º 1 do art. 15º e do n.º 2 da referida convenção, os rendimentos do trabalho dependente, em questão, podem ser tributados pelo Estado da residência e pelo Estado da fonte, ou seja, por Portugal e pela Alemanha, competindo ao Estado da residência, nos termos

* Disponível na base de dados da DGSI – www.dgsi.pt.

do n.º 1, al. a) do art. 24º da mesma convenção, proceder à mesma eliminação da dupla tributação, como vem documentado nos autos, tanto mais que a situação pessoal e familiar do sujeito passivo, com influência na liquidação do imposto a pagar em ambos os Estados, não foi declarada, de forma idêntica, nesses Estados.

4 – A competência tributária de Portugal é, no caso, cumulativa com a da Alemanha, tendo em conta o disposto no n.º 1, 2ª parte e no n.º 2 do art. 15 da referida Convenção, por não se verificarem todas – cumulativa – as condições negativas previstas naquele n.º 2.

5 – Assim sendo, compete ao Estado Português, como Estado da residência do sujeito passivo, eliminar a dupla tributação internacional em causa, com isso se justificando a liquidação impugnada, face ao disposto no cit. a) do n.º 1 do art. 24º da convenção.

6 – Ao decidir em sentido contrário, terá a dita sentença violado, por indevida interpretação o n.º 1, 2ª parte e o n.º 2 do art. 15º da mesma convenção, partindo duma errada determinação, nos termos do cit. art. 4º /1/2 al. a) da mesma, da residência do sujeito passivo, titular dos rendimentos tributáveis em questão.

Contra-alegou o recorrido defendendo a manutenção do julgado, com o seguinte quadro conclusivo:

a) – No conflito entre a Lei interna do Estado Português e a lei emergente de Tratado Internacional ratificado por Portugal, prevalece a solução consignada no Tratado, sob pena de ficar violado o art. 8 da Lei Fundamental.

b) Estando provado que um cidadão português residiu mais de 183 dias na Alemanha, não pode o mesmo ser tributado em Portugal, pelos rendimentos auferidos e tributados na Alemanha, sob pena de violação do art. 15º da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital, aprovada pela Lei 12/82, de 3.6.

c) O artigo 24º da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital, aprovada pela lei 12/82, de 3.6, consagra regime de excepção só aplicável, se não colher a regra geral do art. 15º do mesmo diploma.

d) As regras de tributação portuguesas ficam precludidas, em tudo o que viole o disposto na Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital, aprovada pela Lei 12/82, de 3.6, sob pena de ficar violado o art. 8 da Constituição da República Portuguesa.

O MP junto deste Tribunal emitiu o duto parecer de fls. 106 no sentido do improvimento do recurso por a decisão ter feito correcta aplicação das normas legais aplicáveis.

Com dispensa de vistos legais, cumpre decidir.

II - A sentença recorrida deu como assentes os seguintes factos:

- a) – Na declaração de rendimentos para efeitos de IRS apresentada pelo impugnante e pela sua mulher relativa ao ano de 1996 foi englobado o rendimento do impugnante de 5.392.467\$00.
- b) – O rendimento referido na al. a) foi obtido pelo impugnante na RFA onde residiu desde 15 de Março de 1993 até 22 de Dezembro de 1996.
- c) – Sobre esse rendimento o impugnante pagou o imposto que na RFA foi liquidado.
- d) – A Administração Fiscal liquidou ao impugnante IRS relativo ao ano de 1996, no montante de 307.077\$00.

III - Expostos os factos, vejamos o direito.

Entendeu-se na decisão recorrida que tendo o impugnante permanecido na Alemanha por mais de 183 dias no ano de 1996, o seu rendimento aqui auferido só aqui pode ser tributado de acordo com o consignado no artigo 15. 1 e 2 a) da Convenção entre Portugal e a Alemanha para evitar a dupla tributação, aprovada pela Lei 12/82, de 3.6.

A recorrente discorda do decidido por o impugnante ser considerado residente em território Português, por os rendimentos em questão poderem ser tributados pelo estado da residência e pelo estado da fonte e por ser ao Estado da residência, no caso Portugal, que compete proceder à eliminação da dupla tributação nos termos do n.º 1, al. a) do art. 24º da Convenção.

A questão decidenda está em saber se o recorrido se deve considerar abrangido pela Convenção para evitar a dupla tributação e que foi celebrada entre Portugal e a RFA em matéria de impostos sobre o rendimento, aprovada para ratificação pela Lei n.º 12/82, de 3.6.

Nos termos do artigo 15 n.ºs 1 e 2 dessa Convenção "os salários, ordenados... obtidos de um emprego por um residente de um estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado".

Todavia, neste último caso, as remunerações obtidas por um residente de um Estado contratante de um emprego exercido no outro estado contratante só podem ser tributadas no Estado primeiramente mencionado se:

- a) O beneficiário permanecer no outro estado durante um período ou períodos que, no ano civil em causa, não excedam, no total 183 dias;
- e
- b) As remunerações.....;

e

c) As remunerações não forem suportadas..... .

Na situação em apreço, verifica-se que o recorrido residiu na Alemanha durante mais de 183 dias no ano de 1996. Assim, de acordo com a Convenção já referida, os seus rendimentos do trabalho aí auferidos aí deviam ser tributados como o foram, atenta a matéria provada e não deviam ser objecto de tributação pelo Estado Português, pois que não se verificavam as condições constantes do n.º 2 do art. 15º da Convenção, nomeadamente a condição da al. a), para que pudessem ser tributados pelo Estado Português. Não podendo ser tributados em Portugal os rendimentos em causa, não pode o Estado Português fazer uso do disposto na al. a) do n.º 1 do art. 24º da Convenção como pretende a ora recorrente para justificar a liquidação em causa.

Nos termos do n.º 2 do art. 8º da CRP, as normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas, vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português. É o que acontece com a convenção já referida que vigora na ordem interna Portuguesa e que vincula internacionalmente o Estado Português.

Na situação em apreço e mesmo que a lei interna permitisse o entendimento da recorrente este teria de ceder por força das normas da convenção referida, atento o seu valor que resulta do disposto no artigo 8 n.º 2 da CRP., como já se entendeu, entre outros, no Ac. deste Tribunal de 14.11.2000, no Rec. 3991/2000 sobre situação idêntica.

Face ao exposto im procedem todas as conclusões das alegações, sendo de manter a decisão recorrida por ter feito correcta aplicação das normas aplicáveis e não se mostrarem violadas as disposições citadas pela recorrente.

IV – Termos em que acordam os juizes deste Tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar a decisão recorrida.

Sem custas.

Anotação

As decisões supra transcritas representam a mais recente jurisprudência fiscal em matéria de tributação de situações plurilocalizadas envolvendo trabalhadores portugueses no estrangeiro.

Pela relevância e demonstração de um sentido de decisão susceptível de criar escola,¹ impôs-se a reprodução integral de ambas as decisões, bem como um comentário conjunto, tanto mais que os factos em juízo nos respectivos autos são substancialmente idênticos.

1. Factos em causa

O conjunto dos factos submetidos à apreciação do Tribunal Central Administrativo em ambas as decisões e típico nas situações desta natureza – aliás, idêntico às situações típicas dos emigrantes – é o seguinte:

- trabalhador de nacionalidade portuguesa;²
- considerado residente em Portugal pela lei fiscal interna portuguesa;
- auferindo rendimentos derivados do exercício de actividade laboral fora de Portugal (no caso, na Alemanha);
- permanecendo no Estado do exercício da actividade laboral, por período superior a 183 dias;
- sendo os rendimentos suportados por uma empresa empregadora residente em Portugal;³

¹ Não existe, que conheçamos, jurisprudência discordante a este respeito quer no Tribunal Central Administrativo, quer no Supremo Tribunal Administrativo. Existe todavia, mais alguma jurisprudência concordante, em especial o acórdão de 14/11/2000 do Tribunal Central Administrativo, a que se refere o segundo dos acórdãos comentados. Acresce que, pelo facto de o TCA funcionar em muitos destes casos, como último grau de jurisdição, a relevância das decisões aqui analisadas surge acrescida no firmar da jurisprudência futura a propósito da matéria da tributação dos trabalhadores à luz das Convenções sobre Dupla Tributação.

² A questão da nacionalidade não será de particular relevância à luz do normativo convencional OCDE, salvo no que eventualmente respeite ao art. 24º (*Não discriminação*). Pode, eventualmente pesar, sob certas circunstâncias, em consideração do normativo comunitário, tal qual desenvolvido pela Jurisprudência do Tribunal de Justiça; trata-se de questão que, porém, não abordaremos, uma vez que nos limitaremos a apreciar os problemas debatidos nos presentes acórdãos.

³ Ou no Estado onde o próprio exercício da actividade laboral é exercido. Também a determinação destes factos pode ser relevante para a decisão da causa, mas apenas e somente nos termos da eventual aplicação do disposto no art. 15º/n.º2 do Modelo OCDE, a que adiante faremos referência.

- existência de uma Convenção destinada a eliminar a dupla tributação, que segue o Modelo de Convenção OCDE (doravante Modelo OCDE), na redacção posterior a 1977.⁴

2. Residência

A nosso ver, a determinação da residência fiscal para efeitos da aplicação da Convenção, deve ser o elemento relevante e “chave de decisão” dos casos desta natureza. Todavia, não é essa, aparentemente, a leitura que os Exmos. Desembargadores fazem da presente questão, que surge discutida em termos relativamente breves e pouco claros.

Desde logo e por força do princípio da eficácia negativa das Convenções para evitar a Dupla Tributação, importa apurar se o impugnante é considerado sujeito passivo à luz do normativo interno.⁵

Ora, nos termos do art. 16º CIRS:

“ 1 – São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

- a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados;
- b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual;
- c) (...)
- d) (...)

2 – São sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo.”

⁴ É o caso da Convenção Portugal-Alemanha – cfr. KLAUS VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, Third Edition, 1997, p. 906.

⁵ ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, Coimbra, 1997 (Reimpressão), ps. 111 e 112.

Nos termos daquele n.º 2, que presume a residência do contribuinte em Portugal em termos inilidíveis,⁶ e por força da abrangência do conceito, assegura-se a recondução ao ordenamento tributário nacional, do direito à tributação universal do sujeito passivo.⁷

Por aplicação do CIRS, verifica-se, pois, que os contribuintes serão, nos casos vertidos nos acórdãos, considerados residentes em Portugal, por aplicação da lei portuguesa.

Todavia, sucede que, também nos Estados de acolhimento, os trabalhadores portugueses são, por via da regra, considerados residentes; basta para tal, tão somente, que tais Estados se socorram de elementos de conexão, para atribuição de residência, próximos daqueles estabelecidos no regime interno nacional.⁸ E nestes casos, terá lugar o fenómeno da dupla residência das pessoas singulares.

A estrutura do regime convencional, porém, não permite senão a existência de um Estado da Residência⁹ e, daí dispor o art. 4º Modelo OCDE 1992, sob a epígrafe “Residência” que:

1. Para efeitos desta Convenção, a expressão “residente de um estado contratante”, significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar, e aplica-se igualmente a este Estado e bem assim às suas subdivisões políticas ou autarquias locais.

⁶ Vd. ALBERTO XAVIER, op. cit., p. 245, a propósito deste género de situações. Vd. ainda MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, “Domicílio Fiscal ou Residência?”, in *Estudos dedicados ao Prof. Doutor Mário Júlio de Almeida Costa*, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 2002, ps. 1045-1046. Vd. a presente proposta de Lei para o Orçamento de Estado de 2004, onde se prevê uma autorização legislativa para conferir a “possibilidade de contribuintes habitualmente residentes no estrangeiro cujo cônjuge resida em território português efectuarem a prova da inexistência de uma ligação entre o seu núcleo de actividades ou interesses económicos e o território português.” (sic) – art. 29º/n.º 2, ps. 26 e 27, disponível em www.dgo.pt.

⁷ Art. 15º/n.º 1 CIRS. Vd. MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, op. cit., p. 1041, SEVERINO DUARTE/MARIA ODETE OLIVEIRA, “Dupla Tributação Internacional dos Rendimentos do Trabalho” in *Fisco*, n.º 33, Julho 1991, ps. 31-32 e JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2003, ps. 226 e ss.. Sobre a relevância e fundamentos da residência enquanto critério fundamental de tributação nos modernos sistemas tributários, vd. GIUSEPPE MARINO, “I principali criteri de collegamento”, in *Materiali di Diritto Tributario Internazionale*, coord. Claudio Sachetto e Lauro Alemanno, IPSOA, Milano, 2002, ps. 73 e ss..

⁸ Sobre os vários elementos de conexão utilizados, nos mais importantes ordenamentos tributários, para atribuir a residência a uma pessoa singular, veja-se ROY ROHATGI, *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, London/The Hague/New York, 2002, ps. 135 e ss..

⁹ “...a determinação da única residência fiscalmente relevante reveste a natureza de uma questão prévia na sistemática da aplicação dos tratados de dupla tributação.” (sublinhado nosso). ALBERTO XAVIER, op. cit., p. 250.

Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto nesse Estado, apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse estado, ou a património aí situado.

2. Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular for residente de ambos os Estados contratantes, a situação será resolvida como segue:

- a) Será considerada residente apenas no Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente apenas do estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais);*
- b) Se o estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado ou se não tiver uma habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permanece habitualmente;*
- c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente apenas do Estado de que for nacional;*
- d) Se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados contratantes resolverão o caso de comum acordo.*

3. ... ”

Nos termos de tal normativo, é considerado residente para efeitos da Convenção, quer aquele que as leis internas considerem como tal, quer, no caso de dupla residência, o que for determinado pelo n.º 2 do art. 4º, que funciona como *tie-breaker provision* – assegurando assim o princípio da unicidade da residência fiscal.¹⁰

Perante isto, conclui-se que ou o Tribunal Central Administrativo tomou, sem significativas indagações, a residência portuguesa como a única relevante para efeitos da Convenção Portugal-Alemanha,¹¹ ou nem sequer considerou aquele supra mencionado princípio da unicidade da residência

¹⁰ “O artigo 4/n.º 2 contém as “*tie-breaker provisions*” para os casos em que um indivíduo é considerado como residente de ambos os Estados Contraentes, segundo as suas normas doméstica.” – PHILIP BAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, Second Edition, Sweet & Maxwell, London, 1994, ps. 127-8. Igualmente MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, op. cit., p. 1050-1 e ANA PAULA DOURADO, *A tributação dos rendimentos de Capitais: a harmonização na Comunidade Europeia*, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 175, CEF, Lisboa, 1996, ps. 84-86.

¹¹ Porventura abusivamente, como aliás também o faz o Ofício-Circulado n.º 20010, de 21/05/1999, da DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS:

“2. Nos termos do art. 4º, n.º 2, da CDT celebrada entre Portugal e a Alemanha, os trabalhadores de nacionalidade portuguesa em exercício de funções naquele país, são, na sua grande maioria, considerados residentes em Portugal uma

(conforme parece resultar das referências ao facto de o impugnante nos autos residir na Alemanha nos anos fiscais em causa).¹²

3. Centro de interesses vitais

Para decidir, em cada caso, qual a residência relevante, o mecanismo do art. 4º/n.º 2 Modelo OCDE estabelece critérios sucessivos de conexão com vista à resolução da concorrência de pretensões à tributação universal.¹³

No âmbito de tais critérios de fixação da residência relevante, o critério do *Centro de Interesses Vitais* torna-se preponderante, uma vez que os contribuintes que exercem a sua actividade no estrangeiro, com frequência possuem uma habitação permanente em cada um dos países contratantes.¹⁴

As “*relações pessoais e económicas*” a que se refere o normativo convencional remetem o aplicador do Direito, segundo KLAUS VOGEL, quer para as relações familiares, sociais, políticas e culturais do contribuinte (*relações pessoais*), quer para as actividades relativas à obtenção do rendimento cuja tributação se discute (*relações económicas*).¹⁵ Onde tais relações e actividades se comprovem mais fortes, aí se localiza, para efeitos do art. 4º/n.º 2 o *Centro de Interesses Vitais*.¹⁶

Mesmo em Portugal, existe já jurisprudência a propósito de tal conceito, forçosamente de extremas pouco nítidas.¹⁷ Foi então decidido que, de modo a concretizar o mencionado critério, o

vez que o seu “*centro de interesses vitais*” se mantém no território português.” (sublinhado nosso).

¹² Em certos casos, verifica-se também uma utilização pelo TCA, da expressão “residente”, que possui uma significação legal própria em sede fiscal (interna e convencional), enquanto sinónimo de “*permanência*”. No acórdão de 08/10/2002, dá-se como provado, para efeitos da al. a) do art. 15º/n.º 2 da Convenção, que o *impugnante residiu na Alemanha durante mais de 183 dias* (sic).

¹³ Comentários 2 e 9 a 20, ao art. 4º Modelo OCDE 1992. Vd., ainda, ALBERTO XAVIER, op. cit., 250-251, MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, op. cit., p. 1051, SEVERINO DUARTE/MARIA ODETE OLIVEIRA, op. cit., ps. 32-33, e finalmente, KLAUS VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, 1991, The Hague, ps. 170.

¹⁴ Enquanto o critério da *habitação permanente* (1º na sequência) tende a não ser preponderante, o critério da *permanência habitual* (3º na sequência) tenderá a designar o Estado Alemão como o Estado da residência, donde é evidente o interesse da Administração Fiscal na resolução desta questão prévia por recurso ao critério do *centro de interesses vitais* (2º na sequência), único onde pode lograr sucesso. Vd., supra, nota 11.

¹⁵ KLAUS VOGEL, op. cit., 1991, ps. 172 e 173.

¹⁶ KLAUS VOGEL, op. cit., 1991, p. 172.

¹⁷ Coube tal responsabilidade ao Tribunal Central Administrativo que, em acórdão de 21/04/98, abordou a questão da

intérprete se pode socorrer da comprovação dos mais diversificados factos, como sejam, *a localização da principal fonte dos rendimentos, o período de permanência nos países contratantes da Convenção, a localização das entidades pagadoras de rendimentos ou a indicação de residência em documentos autênticos*.¹⁸

Será, então, sempre casuisticamente que se poderá concluir qual o Estado da Residência, à luz da Convenção.

4. O art. 15º/n.º 1 da Convenção

Determinada a questão prévia da unicidade da residência, pode, de seguida, proceder-se à aplicação do art. 15º da Convenção sobre Dupla Tributação ao caso.

O art. 15º da Convenção respeita a rendimentos de trabalho dependente obtidos pelo sujeito passivo num outro Estado que não o da Residência.¹⁹ A estrutura do mencionado normativo reparte-se, essencialmente, em duas previsões de facto, que determinam distintas estatuições.²⁰

A primeira corresponde à primeira parte do art. 15º/n.º 1²¹ – o exercício do trabalho tem lugar no Estado da Residência.

Nestes casos, que correspondem à regra geral da tributação deste género de rendimentos, a competência de tributação corre exclusivamente pelo Estado da Residência,²² por ser o Estado com o

residência relevante, para efeitos do art. 4º/n.º 2 da Convenção Portugal-Espanha. Vd. tal decisão em www.dgsi.pt.

¹⁸ Mesmo o apuramento do local onde se realizam actos de relevância para a vida social e económica do contribuinte foram relevados; no caso, foi, nomeadamente, influente a comprovação de que o sujeito adquiriu e registou a sua viatura automóvel em Espanha. Também elementos como o país do exercício do direito de voto, a integração em estruturas sindicais nesse país, a filiação partidária e até mesmo clubista, podem revelar-se úteis na indagação da residência onde se localiza o centro de interesses vitais.

¹⁹ Com as alterações introduzidas na redacção deste artigo no Modelo da Convenção OCDE em 2000, foi alterada a epígrafe de “*Dependent Personal Services*” (por contraposição aos “*Independent Personal Services*” – com um regime tributário distinto) para “*Income from Employment*”. Vd. KEES VAN RAAD, *Materials on International and EC Tax Law*, ITC, Leiden, 2001, ps. 87-91.

²⁰ GIUSEPPE CORASANITI, “Le varie categorie de reddito nel modello OCSE di Convenzione” in *Materiali di Diritto Tributario Internazionale*, coord. Claudio Sachetto e Lauro Alemanno, IPSOA, Milano, 2002, p. 155.

²¹ “1. *Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remunerations derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State.*” – KEES VAN RAAD, *Materials on International and EC Tax Law*, ITC, Leiden, 2001, p. 89-91.

qual maior conexão se verifica – ou mesmo única, na ausência de divergência entre Estado da Residência e Estado da Fonte (de produção) – e que em melhores condições se encontra de apurar e controlar os rendimentos universais do contribuinte.²³

Assim, quando se verificar o exercício do trabalho no Estado da Residência, a regra da competência exclusiva de tributação pelo Estado da Residência não sofre quaisquer excepções, ainda que outros elementos possam valer, no Estado da Fonte (de pagamento), como base para uma qualquer pretensão tributária.²⁴ Mas a situação será sempre de exclusão de competência, em favor do Estado da Residência, não se podendo sequer falar de efectiva dupla tributação, pois que os elementos distintivos desta não chegam a verificar-se.²⁵ É este o único sentido da expressão “*shall be taxable only*”.

A segunda parte do n.º 1 do art. 15º, assim como o número 2 desse artigo, regulam situação distinta – casos em que o emprego é exercido no Estado da Fonte (de produção). E nestas situações, a competência tributária quanto aos rendimentos daí auferidos, caberá, primária mas não exclusivamente, ao Estado da Fonte (de produção). Pelo facto do trabalhador aí exercer a sua actividade dá-se uma alteração da solução do caso em favor deste.

Não se trata, contudo e contrariamente ao n.º 1, de uma regra sem excepções, pois casos há ainda em que tal competência volta a ceder em favor do Estado da Residência, como veremos.²⁶

²² SEVERINO DUARTE/MARIA ODETE OLIVEIRA, op. cit., ps. 32.

²³ Assim, KLAUS VOGEL, *On Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, Third Edition – 1997, p. 886-887 e LUÍS EDUARDO SCHOUERI, “The residence of the Employer in the 183-Day Clause (Article 15 of the OECD’s Model Double Taxation Convention)”, in *Intertax*, Vol. 20, n.º 1, 1993, p. 20.

²⁴ Por exemplo, pelo facto de o rendimento ser colocado à disposição do trabalhador por uma entidade patronal com residência ou estabelecimento estável no Estado da Fonte – como faz, por exemplo, o legislador português, no art. 18º/n.º 1/ al. a) CIRS. Vd., sobre estes aspectos, LUC DE BROE e OUTROS, “Interpretation of article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: “Remuneration paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other state”” in *IBFD Bulletin – Tax Treaty Monitor*, Vol. 54, n.º 10, October 2000, ps. 503-504 e ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional – Tributação das Operações Internacionais*, Almedina, Coimbra, 1997, ps. 433-435.

²⁵ “A exclusão de competência coloca-se em momento prévio, suprimindo pela raiz o poder de tributar de um dos estados em causa.” – ALBERTO XAVIER, op. cit., ps. 503 e 504. Vd, igualmente, comentário 6 ao art. 23º Modelo OCDE, a que voltaremos.

²⁶ Quer no modelo de Convenção dos EUA (redacção 1996), quer no Modelo das Nações Unidas (redacção 2001), esta regra encontra sempre excepções, o que equivale a dizer que, é actualmente entendimento unânime que o mero exercício do emprego não é, em todas as situações, elemento de conexão gerador de competência tributária internacional. Vd. KEES VAN RAAD, op. cit., ps. 88-91. Poucos serão, de facto, os Tratados de Dupla Tributação em vigor que concedem relevante plena ao local do exercício do emprego, por aí atribuindo a competência tributária. Costuma apontar-se, o antigo Tratado Alemanha-Itália, de 1925, como exemplo de solução oposta. Vd. KLAUS VOGEL, op. cit., Third Edition – 1997, ps. 886 e 913-

5. Competência cumulativa

Somente neste conjunto de casos – exercício do emprego no Estado da Fonte – pode verdadeiramente falar-se de dupla tributação admissível à luz da Convenção de Dupla Tributação, pois que ambos os países concretizarão legitimamente, no contexto desta, as suas pretensões tributárias.

No caso apreciado nos acórdãos, é exactamente isto que sucede, posto que Portugal (na qualidade de Estado da Residência) e a Alemanha (Estado da Fonte) podem liquidar os correspondentes impostos sobre o rendimento. Decorre daqui a competência tributária cumulativa; e igualmente surgem os correspondentes métodos de eliminação ou atenuação da referida dupla tributação, cuja aplicação ao caso impende sobre o Estado da Residência, nos termos do acordado entre os Estados na Convenção em causa.²⁷

Quer dizer, a competência do Estado da Fonte não funciona em termos exclusivos, abstando-se o Estado da Residência de qualquer pretensão tributária.²⁸ Distintamente, antes se exige que este último Estado, na liquidação do seu próprio imposto, considere, por isenção ou imputação, os montantes já suportados pelo contribuinte naquele. A atribuição ao Estado da Fonte do direito a arrecadar as receitas fiscais da liquidação do imposto sobre os rendimentos do emprego faz-se em consideração das concomitantes obrigações que impendem sobre o Estado da Residência, nos termos do art. 23º-A ou 23º-B do Modelo OCDE.²⁹

6. O art. 15º/n.º 2 da Convenção

Existe, porém, uma importante excepção àquela regra da tributação – consta do n.º 2 do art. 15º do Modelo OCDE, e é geralmente conhecida como a *regra dos 183 dias*.³⁰

914.

²⁷ Vd. Ofício-Circulado n.º 31051, de 28/05/1999, da DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS e SEVERINO DUARTE/MARIA ODETE OLIVEIRA, op. cit., ps. 34–36.

²⁸ Contrariamente ao que sucede, em termos inversos, na situação da 1ª parte do n.º 1 do art. 15º - *shall be taxed only*.

²⁹ ALBERTO XAVIER, op. cit., p. 501 e ss., JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2003, ps. 232 e ss. e LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI, op. cit., p. 23.

³⁰ “*Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxed only in the first mentioned State if:*

É esta regra que é objecto central das decisões analisadas e foi fundamento dos recursos interpostos pela Fazenda Pública.

O n.º 2, não prescreve as condições de aplicação do n.º 1; ou seja, para atribuir de acordo com o disposto na 1ª parte do n.º 1, a competência tributária ao Estado da Residência, não é necessário que se verifiquem os pressupostos do n.º 2.

Muito pelo contrário: na hipótese prevista no n.º 1/1ª parte, o residente de um Estado exerce um emprego no próprio Estado da Residência, ainda que a fonte de pagamento da sua remuneração se localize fora do território daquele Estado, hipótese em que a tributação corre exclusivamente pelo Estado da Residência. Uma outra situação, daquela totalmente distinta, mas em que o Estado da Residência tem igualmente competência exclusiva para tributar os rendimentos do trabalho, pese embora o emprego seja exercido no outro Estado Contratante, é a que vem prevista no n.º 2. É para este caso – exercício da actividade laboral no Estado da Fonte (de produção) –, e só para este, que se requer a verificação das condições previstas no n.º 2, com vista à recondução da competência tributária exclusiva ao Estado da Residência.³¹

Ou seja, o n.º 2 do art. 15º não tem qualquer natureza complementar face ao n.º 1 da mesma norma. O art. 15º/n.º 2 do Modelo OCDE (reproduzido na Convenção Alemanha-Portugal, na sua versão anterior a 1992) é tão somente uma excepção à parte final do n.º 1 do art. 15º, em que, ao invés de caber ao Estado da Fonte (de produção) –*employment state*– a tributação dos rendimentos auferidos pelo trabalhador em decorrência da actividade aí exercida, entende-se que, sob certas circunstâncias, caberá ao Estado da Residência o direito a exercer a tributação a título exclusivo –*shall be taxed only*.³²

a. the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and
b. the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and
c. the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.” (Versão 1992) – KEES VAN RAAD, *Materials on International and EC Tax Law*, ITC, Leiden, 2001, p. 91. A versão da Convenção Portugal-Alemanha é diferente, porque anterior a 1992. Todavia, este facto não influi em nada no âmbito das decisões aqui em análise, em especial na incorrecta interpretação do art. 15º/ns.º 1 e 2. Na versão anterior a 1992, a redacção apontava para a permanência, nos termos da alínea a), durante um período ou períodos que no ano civil em causa não excedam 183 dias.

³¹ DIOGO LEITE DE CAMPOS/MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2000, p. 332; CORASANITI, GIUSEPPE, op. cit., ps. 155 e ss.

³² Sobre esta expressão, vd. ALBERTO XAVIER, op. cit., p. 503-504. De acordo com o esclarecedor comentário n.º 6 aos arts. 23-A e 23-B do Modelo OCDE 1992: “*For some items of income or capital, an exclusive right to tax is given to one of the Contracting States, and the relevant Article states that the income or capital in question “shall be taxable only” in a*

Trata-se de uma cláusula que abrangia os casos típicos da movimentação internacional de trabalhadores qualificados, que exerciam temporariamente a sua actividade subordinada económica e juridicamente a uma entidade não residente no local do exercício da actividade.³³

7. Requisitos

Três são os requisitos elencados naquele n.º 2 e cuja verificação cumulativa permite a devolução de uma competência tributária exclusiva ao Estado da Residência.

O primeiro de tais requisitos, que se confunde com a própria regra, prevê a exigência do *beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses com início ou termo no ano fiscal em causa.*³⁴ A este propósito, e conquanto se demonstre uma presença física nos termos aqui descritos,³⁵ ter-se-á por verificada esta condição essencialmente fáctica.

As alíneas b) e c) do n.º 2, por seu turno, respeitam a condições jurídico-materiais cuja verificação se exige, como forma de consubstanciar os laços que ligam o trabalhador ao Estado da sua Residência. Exige-se aí que a entidade patronal não seja residente nem possua estabelecimento estável no Estado da prestação da actividade (Fonte de produção), ao qual sejam imputados os pagamentos feitos ao trabalhador (Fonte de pagamento).³⁶ Isto, sob pena do Estado no qual é exercida a actividade

Contracting State. [...first sentence of paragraph 1 of Article 14, first sentence of paragraph 1 and paragraph 2 of Article 15, Article 18,...] The words “shall be taxable only” in a Contracting State preclude the other Contracting State from taxing, thus double taxation is avoided. The state to which the exclusive right to tax is given is normally the State of which the Taxpayer is a resident within the meaning of Article 4, that is State R, but in four articles.[...] – KEES VAN RAAD, *Materials on International and EC Tax Law*, ITC, Leiden, 2001, ps. 315-316.

³³ Actualmente, a referência constante dos comentários (em especial n.º 3) clarifica que o número 2 do art. 15º visa atingir todos os casos de actividades temporárias exercidas por trabalhadores. Vd. COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, “The 183 day rule: some problems of application and interpretation”, in *Model Tax Convention: Four Related Studies*, OECD, Paris, 1992, cujas conclusões serviram de base às alterações produzidas em 1992.

³⁴ *Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, CEF, Lisboa, 1995 - tradução de Teresa Curvelo e Salomé Rebelo (versão 1992).

³⁵ Também a actual redacção desta cláusula surgiu das alterações propostas em 1992, pelo COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS DA OCDE, visando obstar a inúmeras situações que defraudavam o propósito da norma, em especial por acumulação de períodos corridos de menos de 183 dias em consecutivos anos fiscais – uma vez que a norma falava de “183 days in the year concerned”. Vd., a este respeito, COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, op. cit., ps. 11-15, Comentário n.º 4 ao art. 15º do Modelo OCDE (versão 1992) e KLAUS VOGEL, op. cit. 1997, ps. 895-899.

³⁶ “b. the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and

se ver duplamente prejudicado, não logrando imposição do trabalhador e facultando as deduções dos custos salariais ao empregador.³⁷ Trata-se de resultado, aliás, próximo daquele outro que se atinge quando diante do fenómeno que é o *International Hiring-Out of Labour*, em que é ficcionada ou interposta entidade patronal não residente no Estado da Fonte (de produção).³⁸

8. Conclusões

Não se verificando as condições do n.º 2, em que funciona a devolução da competência exclusiva ao Estado da Residência, nem por isso este Estado deixará de tributar os rendimentos auferidos fora do seu território. O que lhe será exigível é o cumprimento das exigências decorrentes das Convenções por si celebradas, para efeitos da eliminação da Dupla Tributação, o que é totalmente distinto.³⁹

Assim, a competência será exclusiva – *shall be taxed only* – do Estado da Residência, nos casos em que o emprego é exercido no Estado da Residência, bem como nas situações em que, sendo exercido no Estado da Fonte, se verificarem as condições previstas no n.º 2 do art. 15º. Verificar-se-á competência cumulativa, nos restantes casos, cabendo ao Estado da Fonte o direito primário às receitas fiscais decorrentes dos rendimentos do emprego exercido no seu território e ao Estado da Residência o direito secundário de tributar esses mesmos rendimentos no conjunto do *world-wide income* do sujeito passivo, embora em respeito pelos procedimentos de eliminação da dupla tributação.

Tendo seguido posição oposta, o Tribunal Central Administrativo decidiu, em nossa opinião, indevidamente.

Gustavo Lopes Courinha
Tutor on-line ISG

c. the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State. – Vd. KEES VAN RAAD, *Materials on International and EC Tax Law*, ITC, Leiden, 2001, p. 91.

³⁷ LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI, op. cit., ps. 27-28 e KLAUS VOGEL, op. cit. 1997, p. 901.

³⁸ Vd. sobre os vários problemas e variantes da *International Hiring Out of Labour*, por todos, JOS DE KOCK, “International Hiring Out of Labour: Field Experience in the Netherlands”, in *Bulletin – Tax Treaty Monitor*, n.º 6. Vol. 53, IBFD, 1999 e LUC DE BROE e OUTROS, op. cit..

³⁹ É inteiramente correcta a doutrina do Ofício-Circulado n.º 20032, de 31/01/2001, da DIRECÇÃO DE SERVIÇOS DOS BENEFÍCIOS FISCAIS – sobre o art. 15º da Convenção Portugal-Alemanha.

Bibliografia

- BAKER, PHILIP, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, Second Edition, Sweet & Maxwell, London, 1994;
- BORGES, RICARDO e BRÁS, FERNANDO, “Residency and Citizenship: The Florida of Europe” in www.offshoreinvestment.com, November 2003;
- COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, “The 183 day rule: some problems of application and interpretation” in *Model Tax Convention: Four Related Studies*, OECD, Paris, 1992;
- CORASANITI, GIUSEPPE, “Le varie categorie de reddito nel modello OCSE di Convenzione” in *Materiali di Diritto Tributario Internazionale*, coord. Claudio Sachetto e Lauro Alemanno, IPSOA, Milano, 2002;
- DIRECÇÃO-GERAL DO ORÇAMENTO, *Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2004*, in www.dgo.pt;
- DE BROE, LUC e OUTROS, “Interpretation of article 15(2)(b) of the OECD Model Convention: «Remuneration paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other state»” in *IBFD Bulletin – Tax Treaty Monitor*, Vol. 54, n.º 10, October 2000;
- DE KOCK, JOS, “International Hiring Out of Labour: Field Experience in the Netherlands” in *IBFD Bulletin – Tax Treaty Monitor*, Vol. 53, n.º 6, June 1999;
- DOURADO, ANA PAULA, *A tributação dos rendimentos de capitais: a harmonização na Comunidade Europeia* in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 175, CEF, Lisboa, 1996;
- DUARTE, SEVERINO e OLIVEIRA, MARIA ODETE, “Dupla Tributação Internacional dos rendimentos do Trabalho” in *Fisco*, n.º 33, Julho 1991;
- LEITE DE CAMPOS, DIOGO e MÓNICA HORTA NEVES, *Direito Tributário*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2000;
- MARINO, GIUSEPPE, “I principali criteri de collegamento” in *Materiali di Diritto Tributario Internazionale*, coord. Claudio Sachetto e Lauro Alemanno, IPSOA, Milano, 2002;
- MESQUITA, MARIA MARGARIDA CORDEIRO, “Domicílio Fiscal ou Residência ?” in *Estudos dedicados ao Prof. Doutor Mário Júlio de Almeida Costa*, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 2002;
- NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2003;

- ROHATGI, ROY, *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, London/The Hague/New York, 2002;
- SCHOUERI, LUÍS EDUARDO, “The residence of the Employer in the 183-Day Clause (Article 15 of the OECD’s Model Double Taxation Convention)” in *Intertax*, Vol. 20, n.º 1, 1993;
- VAN RAAD, KEES, *Materials on International and EC Tax Law*, ITC, Leiden, 2001;
- VOGEL, KLAUS, *On Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, 1991 e Third Edition, London/The Hague/Boston, 1997;
- XAVIER, ALBERTO, *Direito Tributário Internacional – Tributação das Operações Internacionais*, Almedina, Coimbra, 1997 (Reimpressão).

