

TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS AUFERIDOS NA ALEMANHA. CONVENÇÃO REPÚBLICA PORTUGUESA E A REPÚBLICA FEDERAL DA ALEMANHA. TENTATIVA DE EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

MANUEL FAUSTINO

Acórdão do Tribunal Central Administrativo

Processo: 06718/02. Secção: Contencioso Tributário. Data do Acórdão: 27/01/2004

Relator: Dulce Manuel Conceição Neto

TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS AUFERIDOS NA ALEMANHA. CONVENÇÃO REPÚBLICA PORTUGUESA E A REPÚBLICA FEDERAL DA ALEMANHA. TENTATIVA DE EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

Sumário: 1. 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. 8º da Lei Fundamental. 2. Estando provado que um cidadão português residiu mais de 183 dias na Alemanha, não pode o mesmo ser tributado por Portugal, pelos rendimentos auferidos e tributados na Alemanha, sob pena de violação do artigo 15º nº 2 da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha aprovada pela Lei nº 12/82, de 3 de Junho. 3. O artigo 24º daquela Convenção só seria aplicável se os rendimentos em questão pudessem ser tributados pelo Estado Português, caso em que lhe cumpria proceder à eliminação da dupla tributação.

Acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo:

Joaquim de ..., com os demais sinais dos autos, recorre para este T.C.A. da sentença que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra a liquidação de IRS relativa ao ano de 1996, no montante de 459.951\$00.

Nas suas alegações de recurso formula as seguintes conclusões:

- 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. 8º da Lei Fundamental;
- Estando provado que um cidadão português residiu mais de 183 dias na Alemanha, não pode o mesmo ser tributado por Portugal, pelos rendimentos auferidos e tributados na Alemanha, sob pena de violação do artigo 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 nº 12/82, de 3 de Junho;
- O artigo 24º da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre o rendimento e o capital, aprovada pela Lei nº 12/83, de 3 de Junho, consagra regime de excepção só aplicável se não colher a regra geral do artigo 15º do mesmo Diploma.
- 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 imposto sobre o rendimento e o capital, aprovada pela Lei nº 12/83, de 3 de Junho, sob pena de ficar violado o art. 8º da Constituição da República Portuguesa.

* *

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ministério Público emitiu duto parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso por considerar, em suma, que a remuneração auferida pelo recorrente, residente da RFA para efeitos de Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a dupla tributação, pelo emprego ali exercido em 1996, só pode ser tributada nesse Estado, de harmonia com o disposto no art. 15º daquela Convenção, prevalecendo a norma do art. 4º nº 2 al. b) da Convenção sobre a norma do art. 16º nº 2 do CIRS, na medida em que é disposição constante de convenção internacional regularmente aprovada e ratificada, que vigora na ordem jurídica interna enquanto vincular internacionalmente o Estado Português.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

* *

Na sentença recorrida julgaram-se provados os seguintes factos, que aqui se deixam ordenados por alíneas da nossa iniciativa:

- A)- O impugnante, então com domicílio fiscal na Rua ..., ..., em Terroso, Póvoa de Varzim, em 14/03/97, apresentou a declaração modelo 1 de IRS do ano de 1996, tendo declarado como rendimento bruto da categoria A, a quantia de 4.078.905\$00 e de retenção na fonte o imposto de 190.127\$00;
- B)- Estes montantes resultaram de trabalho prestado durante esse ano pelo impugnante na Alemanha;
- C)- Nessa mesma declaração foi incluído o valor de 408.200\$00 relativo a pensões auferidas pela mulher do impugnante;
- D)- Com base nesta declaração foi liquidado, em 13/08/97, o IRS de 459.951\$00, ora impugnado - liquidação nº 4113143132, cuja data limite de pagamento voluntário ocorreu em 22/10/97;
- E)- O pagamento daquela soma teve lugar em 19/12/98;
- F)- Durante o ano e 1996 a esposa do impugnante e os filhos do casal viviam em Portugal, na zona da Póvoa de Varzim;
- G)- Esta impugnação foi apresentada em 02/12/97.

Ao abrigo do disposto no art.712º do CPC, fixa-se, ainda, a seguinte matéria de facto, que igualmente se mostra provada, dado o seu interesse para a boa decisão da causa:

- H)- Durante todo o ano de 1996 o impugnante viveu e trabalhou em Berlim, Alemanha, tendo aí começado a residir em 17/01/93, conforme atestado de residência emitido pelas autoridades alemãs e que se encontra documentado a fls. 10;
- I)- Os rendimentos que o impugnante auferiu durante o ano de 1996 na Alemanha foram tributados nesse país - cfr. doc. de fls. 27/30.

* *

A questão em causa nos presentes autos resume-se a saber se os rendimentos auferidos pelo recorrente na Alemanha em 1996 e já aí tributados, estão ou não sujeitos a tributação em Portugal, posto que, tal como vem provado, durante todo esse ano o recorrente trabalhou naquele país e aí auferiu os rendimentos de trabalho que declarou perante a Administração Fiscal Portuguesa e que esta tributou em sede de IRS nos termos que resultam da liquidação impugnada.

Na sentença recorrida sustentou-se que apesar de o impugnante ter residido e desenvolvido toda a sua actividade profissional na Alemanha durante o ano de 1996, era em Portugal que tinha o seu domicílio fiscal e onde residia o seu agregado familiar, sendo-lhe, por isso, aplicável a regra do art. 16º nº 2 do CIRS onde se estipula que serão sempre havidas como residentes em território português as pessoas que aqui constituem o agregado familiar, desde que nele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo.

Donde, concluiu, os rendimentos obtidos na Alemanha ficaram sujeitos a IRS nos termos do art. 14º nº 1 do CIRS, dado que este determina que ficam sujeitos a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.

Razão porque se entendeu que, sem prejuízo de na liquidação efectuada pela A. Fiscal portuguesa se levar, como se levou, em consideração o imposto retido na Alemanha, por forma a evitar a dupla tributação, a liquidação impugnada não merecia qualquer censura.

Todavia, na perspectiva do recorrente, ele não podia ter sido tributado em Portugal pelos rendimentos obtidos na Alemanha já que, por força do disposto no art. 15º da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a dupla tributação, as remunerações obtidas por um residente de Portugal num emprego exercido na Alemanha só podem ser tributados em Portugal se ele tiver permanecido na Alemanha por um período inferior a 183 dias, o que não aconteceu, sendo que essa norma da Convenção funciona como regra especial, de exclusão das regras de tributação gerais portuguesas contidas nos arts. 15º nº 1 e 16º do CIRS, sabido que 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. 8º da Lei Fundamental.

Vejam os.

Segundo a Convenção celebrada 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 (adiante designada simplesmente por Convenção) e que é aplicável às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados contratantes (art.1º), a expressão "residente de um Estado contratante" significa, para efeitos da Convenção, 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 (art. 4º).

O que significa que, relativamente ao critério definidor do que é um "residente", a Convenção remeta para as normas internas dos Estados contratantes relativas à incidência pessoal do imposto, pelo que se impõe que o apuremos junto do Código de IRS.

Segundo o art. 14º nº 1 do CIRS, ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.

Por seu turno, o art. 15º nº 1 do CIRS estipula que, sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

E o artigo 16º desse Código considera residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitarem os rendimentos, hajam nele permanecido mais de 183 dias ou, 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, sendo, porém, 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.

Ora, em face do exposto e da matéria fáctica provada, há que considerar o recorrente como pessoa residente em território português dado que é em Portugal que tem o seu agregado familiar e nele reside a sua esposa, a quem, face art.1671º nº 2 do C.Civil, pertence também a direcção daquele agregado familiar.

Por esse motivo, o recorrente deveria, em princípio, ser tributado em Portugal, uma vez que o art. 15º do CIRS estipula que relativamente às pessoas residentes em território português o IRS incide sobre a totalidade dos rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

Todavia, há que ter em atenção que a citada Convenção contém também uma norma de tributação, que atribui a competência apenas a um dos Estados contratantes desde que preenchidos os seus elementos constitutivos, impondo-se tal norma, porque de direito internacional, ao direito interno «ex vi» do artigo 8º da CRP (segundo o qual 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).

Assim, apesar de, em princípio, ser ao direito interno de cada um dos países contratantes que cumpre definir o que entende por residente em território nacional para efeitos de IRS, o certo é que relativamente às especiais normas de tributação contidas na Convenção há que observá-las e dar-lhes primazia em relação àquelas outras.

Essa norma é a constantes do art. 15º da Convenção, onde se preceitua que «Com ressalva do disposto nos artigos 16º, 18º, 19º, 20º e 21º 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» (nº 1).

Contudo, o seu nº 2 especifica uma situação excepcional ao estipular que 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, no total 183 dias; e

As remunerações (...); e

As remunerações não forem suportadas (...).

Aplicando o preceito ao caso concreto, significa que os salários obtidos por um residente de um Estado contratante (no caso, Portugal), só podem ser tributados nesse Estado (Portugal), a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado contratante (no caso, Alemanha), pois que neste caso as remunerações correspondentes podem ser tributadas neste outro Estado (Alemanha) - nº 1 do art. 15º.

Todavia, neste último caso de as remunerações serem obtidas de um emprego exercido noutro estado contratante que não o da residência, tais remunerações só podem ser tributadas no Estado da residência (Portugal) se o beneficiário permanecer no outro Estado contratante (Alemanha) durante um período inferior a 183 dias.

Ora, no caso vertente, decorre expressamente dos autos que o recorrente permaneceu na Alemanha mais de 183 dias no ano em questão, pelo que à luz do disposto no citado nº 2 do art. 15º da Convenção não podem os rendimentos ali auferidos ser tributados em Portugal.

Em suma, os rendimentos do trabalho auferidos pelo recorrente na Alemanha durante os 365 dias do ano em que aí trabalhou tinham de ser tributados como o foram, isto é, nesse país, e não podiam ser objecto de tributação pelo Estado Português, pois que não se verificavam as condições constantes do nº 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 a A. Fiscal fazer uso do disposto na al. a) do n.º 1 do art. 24º da Convenção, já que tal preceito só seria aplicável se os rendimentos em questão pudessem ser tributados pelo Estado Português, caso em que lhe cumpria proceder à eliminação da dupla tributação.

Face ao exposto, procedem todas as conclusões das alegações recursivas, sendo de revogar a decisão recorrida por se mostrarem violadas as disposições legais citadas pelo recorrente.

* *

Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar procedente a impugnação judicial com todas as consequências legais.

Sem custas.

Lisboa, 27 de Janeiro d 2004
ass) Dulce Manuel Conceição Neto
ass) José Gomes Correia
ass) Eugénio Martinho Sequeira

NOTAS

1. Fonte: www.dgsi.pt

2. CIRS, artigo 16.º. CIRS, artigo 81.º
3. Discutia-se neste acórdão a legalidade da tributação em Portugal do rendimento de trabalho dependente auferido na Alemanha por um cidadão português aí a trabalhar, mas cujo cônjuge residia em território português. A Primeira Instância considerara isenta de censura a liquidação efectuada pela Administração Fiscal, na qual se incluíram os rendimentos auferidos na Alemanha e se aplicara o mecanismo previsto para eliminar a dupla tributação jurídica internacional. A decisão do Tribunal superior, quanto a nós, é, no mínimo, perplexa e denota alguma falta de sensibilidade para a aplicação do direito fiscal internacional, desde logo evidenciada pela ausência de qualquer citação doutrinária ao longo de todo o discurso legitimador. Com efeito, fazendo, segundo nosso juízo, uma aplicação infundada do n.º 2 do artigo 15.º da Convenção entre Portugal e a Alemanha, o Tribunal concluiu, ao arrepio da melhor doutrina, que, pelo facto de o cidadão português ter permanecido, no ano em causa, mais de 183 dias na Alemanha, os rendimentos de trabalho obtidos neste Estado não podiam ser tributados em território português e que, ao contrário, **só poderiam ser tributados na Alemanha**. Nada de mais errado. Vejamos porquê.

Como ensina ALBERTO XAVIER (Direito Tributário Internacional, pp. 250), “Tenha-se, enfim, presente que a determinação da única residência fiscalmente relevante reveste a natureza de uma **questão prévia** na sistemática da aplicação dos tratados de dupla tributação. Com efeito, sendo o âmbito de aplicação pessoal destes definido em função do estatuto de residente de um dos Estados contratantes, torna-se necessário, em caso de dúvida ou de conflito, decidir preliminarmente a qual dos Estados em presença uma certa pessoa está ligada pelo vínculo de residência”. Ou seja, a aplicação de uma convenção de dupla tributação exige sempre, como ponto de partida, um juízo decisivo sobre a questão da residência do particular, uma vez que, à luz dos factos que se derem como provados, ele pode ser considerado residente de um Estado, pode ser considerado residente do outro Estado ou pode ser considerado residente de ambos os Estados. E quando se conclui pela dupla residência, pois é óbvio que a decisão sobre qual há-de ser a residência prevalecente precede, logicamente, a decisão sobre a questão de saber quem tributa ou quem pode tributar. É o que decorre do facto de o n.º 1 do artigo 4.º da Convenção de dupla tributação celebrada com a Alemanha dispôr que, para efeitos convencionais, 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”.

Assim sendo, forçoso é recorrer-se à noção de residente em território português por virtude da legislação interna portuguesa. Consequentemente, por força do disposto no n.º 2 do artigo 16.º do CIRS, consideram-se residentes em território português todas as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que nele resida uma das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo. Ora, se nos termos do n.º 2 do artigo 167.º1 do Código Civil, a direcção do agregado familiar pertence a ambos os cônjuges, não pode deixar de se concluir que, face à lei interna portuguesa (aquela que releva, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º da Convenção, para definir a residência) que, ainda que por dependência (Autor e obra citados, pp. 245), **o cônjuge, não obstante ter permanecido na Alemanha mais de 183 dias, é considerado fiscalmente residente em território português**. Sendo considerado fiscalmente residente em território português é aqui sujeito a tributação numa base universal, incluindo, portanto, os rendimentos obtidos na Alemanha (artigo 15.º n.º 1 do CIRS). Discorda-se, quanto a este ponto, da tese defendida por MARGARIDA MESQUITA, As Convenções sobre Dupla Tributação, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 179, pp. 85, segundo a qual “relativamente às pessoas singulares o teste de residência é efectuado contribuinte a contribuinte, independentemente da sua situação conjugal. O conceito convencional de residência sobrepõe-se aos regimes internos que, como o português, consagram ‘a residência por dependência’ de uma pessoa no país da residência de outro membro do seu agregado familiar”. É que, salvo o devido respeito, a convenção não define o conceito de residente fiscal, antes remetendo essa definição para a lei interna de cada Estado. Decisivamente, “a função das convenções neste domínio é precisamente a de – partindo do pressuposto de uma dupla residência face aos critérios do direito interno – definir qual das duas residências prevalecerá para efeitos tributários, escolhendo uma (residência escolhida) em detrimento de outra (residência preterida)” (XAVIER, op. cit., pp. 249).

A primeira perplexidade que emerge do Acórdão sob análise é, pois, a de que é muito embora se chegue à conclusão de que, em face do exposto e da matéria fáctica provada, haveria que considerar-se o recorrente como residente em território português, não se faz qualquer investigação relativamente à possibilidade de igual qualificação ocorrer em relação ao direito interno alemão. Ora, se o cidadão português permaneceu mais de 183 dias na Alemanha durante o ano a que o imposto respeitava, com elevada probabilidade ali poderia ter sido tido também considerado como residente. Ou seja, um pressuposto de facto sobre o qual o Tribunal se deveria ter pronunciado era a questão da dupla residência que no caso com toda a probabilidade ocorre, devendo, previamente à questão da decisão sobre a tributação em concreto, decidir a questão da **residência fiscal**, segundo os testes previstos no n.º 2 do artigo 4.º da Convenção. E poderia aí chegar a uma de duas conclusões: ou que, à luz dos critérios convencionais, o cidadão em causa não podia ser considerado fiscalmente residente em território português e, nesse caso, ficava precluída a discussão sobre a tributação dos rendimentos auferidos na Alemanha, por falta de norma legitimadora da sua tributação em Portugal; ou que, à luz dos critérios convencionais o cidadão em causa era considerado fiscalmente residente em território português, pelo que poderia passar à questão de saber se os rendimentos obtidos na Alemanha eram ou não susceptíveis de tributação em Portugal.

A segunda perplexidade resulta da leitura que o tribunal faz do artigo 15.º da Convenção com a Alemanha, disposição que regula a competência dos Estados para a tributação dos rendimentos derivados do exercício de profissões dependentes. E do n.º 1 do referido artigo 15.º resulta, claramente, em princípio a **competência exclusiva do Estado da residência** para a tributação dos mencionados rendimentos: “Com ressalva ... 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”. Ou seja, e seguindo uma vez mais XAVIER, pp. 434, “se o emprego é exercido no Estado da residência do empregado nenhum problema se suscita; se, porém, é exercido noutro Estado, importa proceder à repartição dos poderes de tributar potencialmente interessados na situação”. E, continua o mesmo Autor, “nesta hipótese há que distinguir as ‘actividades duradouras’, caso em que ocorre a **competência tributária cumulativa** – may be taxed – do Estado da fonte (no caso concreto, a Alemanha **pode tributar**), das ‘actividades temporárias’, caso em que o **Estado da residência tem um poder exclusivo, se se verificarem cumulativamente os seguintes três requisitos negativos**: (i) o beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que, no ano civil em causa, não excedam, no total, 183 dias; (ii) a remuneração for paga por entidade patronal ou em nome de entidade patronal que não seja residente do outro Estado; (iii) as remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a entidade patronal tenha no outro Estado”. Ou seja, mesmo no caso de actividades temporárias exercidas no outro Estado contratante (aqui a Alemanha), a tributação continua sendo exclusiva do Estado da residência (Portugal) por derrogação da parte final do n.º 1, se, cumulativamente, se verificarem os três requisitos negativos referidos, consagrados no n.º 2 do artigo 15.º da Convenção com a Alemanha. Nos termos dos Comentários à Convenção Modelo (Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 192), o que o n.º 2 do artigo 15.º estabelece é uma **isenção de tributação no Estado da fonte**, verificados que sejam, cumulativamente, os três requisitos aí previstos (cf. Comentário n.º 4).

Perante a matéria de facto provada, o cidadão português permaneceu mais de 183 dias na Alemanha. E deste facto retira o Tribunal a conclusão de que dissentimos: “Estando provado que um cidadão português residiu mais de 183 dias na Alemanha, **não pode o mesmo ser tributado por Portugal**, pelos rendimentos auferidos e tributados na Alemanha, sob pena de violação do artigo 15.º n.º 2 da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha aprovada pela Lei n.º 12/82, de 3 de Junho”. É que, como ensina a doutrina (e de novo recorremos a XAVIER, pp. 435), neste caso não se aplica o n.º 2 do artigo 15.º da Convenção, antes o seu n.º 1: porque o cidadão português exerce no outro Estado (Alemanha) uma actividade duradoura, as remunerações dela derivadas podem ser tributadas nesse outro Estado. “Simetricamente, o Estado em que o emprego é exercido terá **competência cumulativa** (e não competência exclusiva, como decidiu o Tribunal) se ocorrer, alternativamente, uma das seguintes três hipóteses (i) o empregado estiver presente mais de 183 dias; ou (ii) a remuneração for paga por ou por conta de entidade patronal residente nesse Estado; ou (iii) a entidade patronal não residente tiver um estabelecimento estável ou instalação fixa que suporta a remuneração”. No mesmo sentido MARGARIDA MESQUITA, op. cit., pp. 235/236: “Quanto aos residentes em Portugal com actividade noutro Estado contratante, quando não se verificarem cumulativamente as três condições do parágrafo 2.º do artigo relativo às profissões

dependentes, caberá a Portugal, nos termos do artigo relativo à eliminação da dupla tributação, a concessão de um crédito respeitante ao imposto pago nesse Estado”.

Em conclusão: se a resposta à questão prévia fosse positiva, ou seja, se o cidadão português, a trabalhar na Alemanha, fosse considerado fiscalmente residente em território português, ele ficaria aqui sujeito a tributação numa base mundial, que incluiria, portanto os rendimentos obtidos na Alemanha. Sendo certo que, pelo facto de ter permanecido mais de 183 dias na Alemanha, este Estado **podia**, nos termos convencionais, tributar os rendimentos da profissão dependente ali obtidos, competiria às autoridades fiscais portuguesas eliminarem a dupla tributação jurídica internacional, mediante a aplicação do mecanismo previsto no artigo 24.º da Convenção ao imposto suportado na Alemanha. O se nos afigura nunca poder ter acolhimento à luz do disposto no artigo 15.º da Convenção de dupla tributação celebrada entre Portugal e a Alemanha é a afirmação de que, não sendo o trabalho exercido no Estado da residência, **a competência exclusiva para tributar as correspondentes remunerações se defere ao Estado da fonte**. E foi isso que o Tribunal decretou.

Manuel Faustino

