FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Artigo/Verba: Art.91º - Crédito de imposto por dupla tributação internacional

Assunto: Imposto suportado em França por entidade residente em território português decorrente da alienação de um imóvel ali localizado - possibilidade de dedução e forma de cálculo do crédito de imposto

Processo: 27736, com despacho de 2025-07-27, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação

Conteúdo: Uma sociedade residente, para efeitos fiscais, em território português, alienou um imóvel localizado em França, tendo suportado imposto sobre os ganhos ali realizados, em conformidade com a Convenção para eliminar a Dupla Tributação celebrada pelos dois países.

A sociedade pretende saber se o imposto suportado naquele país pode ser deduzido em Portugal e, em caso afirmativo, como deverá ser efetuada essa dedução.

Trata-se de um sujeito passivo de IRC, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IRC (CIRC), sujeito a IRC pela totalidade dos rendimentos obtidos, independentemente do local onde sejam auferidos, de harmonia com o princípio da universalidade, tal como se estabelece no n.º 1 do artigo 4.º do CIRC.

A alienação do referido imóvel integra a hipótese de incidência de duas normas materiais distintas, pelo que os rendimentos que dali advêm dão origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto. Em França, por aí se situar a fonte dos rendimentos, dada pela conexão entre o bem imóvel e os rendimentos que dele decorrem e, em Portugal, por aí se situar a sede ou direção efetiva do beneficiário desses rendimentos.

Levando em linha de conta que Portugal e França celebraram uma convenção para eliminar a dupla tributação (CDT), que se sobrepõe à lei interna, deve começar-se por definir quem tem competência para tributar os aludidos rendimentos à luz das disposições daquela CDT, exercício esse que depende da qualificação dada aos rendimentos.

De acordo com o tipo de rendimentos em causa, será aplicável o artigo 14.º da CDT, segundo o qual, os ganhos provenientes da alienação de imóveis, conforme são definidos no artigo 6.º da CDT, podem ser tributados no Estado Contratante em que tais bens estiverem situados, neste caso, em França.

Trata-se, em todo o caso, de uma competência cumulativa de ambos os Estados Contratantes para tributar os referidos rendimentos.

Sendo uma competência cumulativa para tributar os rendimentos, caberá ao Estado de residência do beneficiário dos rendimentos, que, neste caso, é Portugal, eliminar ou atenuar a dupla tributação que vier a existir, tal como vem determinado no artigo 24.º da CDT, o qual prevalece sobre a norma interna sobre eliminação da dupla tributação jurídica internacional, prevista no artigo 91.º do CIRC.

A regra de atenuação da dupla tributação prevista no ponto 2) do artigo 24.º da CDT prevê a atribuição de um crédito de imposto, o qual tem em conta o menor de dois limites: ou a fração do imposto sobre rendimento pago em França correspondente aos rendimentos tributados em Portugal; ou a fração do imposto português sobre o rendimento, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributados em França.

A possibilidade de dedução do imposto pago em França terá de se limitar obrigatoriamente ao imposto que é liquidado nos termos das disposições da CDT celebrada entre Portugal e aquele país, em conformidade com a limitação imposta pelo n.º 2 do artigo 91.º do Código do IRC. Refira-se, aliás, a este propósito, que também os comentários da Convenção Modelo da OCDE aos artigos 23.º-A e 23.º-B vão nesse mesmo sentido, uma vez que ali se refere que, "O montante do imposto estrangeiro relativamente ao qual deve ser concedida a imputação é o imposto efectivamente pago, nos termos da Convenção, no outro Estado Contratante." (Vd. parágrafo 61).

De igual modo ao previsto no artigo 91.º do CIRC, a tributação no Estado de residência, à luz da CDT, é também feita pelo rendimento líquido, tal como resulta dos comentários à Convenção Modelo da OCDE, a propósito do cálculo da dedução do crédito de imposto a efetuar pelo Estado de residência, no âmbito do método de imputação.

Com efeito, segundo se pode ler nos Comentários ao artigo 23.º-B, "A dedução máxima é normalmente calculada do mesmo modo que o imposto sobre o rendimento líquido, ou seja, sobre o rendimento do Estado E (ou S) menos as deduções autorizadas (específicas ou proporcionais) conexas com tais rendimentos (cf. o parágrafo 40)", sendo de salientar que este comentário, que traduz o modo como os Estados contraentes devem interpretar aquele preceito, não mereceu qualquer observação por parte de Portugal.

Assim, a sociedade portuguesa terá que comparar o imposto suportado em França, nos termos da convenção, pelos rendimentos aí auferidos, com a fração do imposto português que irá incidir sobre esses mesmos rendimentos declarados em território português, rendimentos esses que devem ser considerados pelo seu valor bruto, ou seja, adicionado do imposto suportado em França, tal como determina o n.º 1 do artigo 68.º do CIRC, líquido dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção.