

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- Artigo/Verba: Art.10º - Mais-valias
- Assunto: Alienação de imóvel afeto a atividade de alojamento local - transferência para o património particular - Herança indivisa
- Processo: 22954, com despacho de 2023-11-20, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Pretende a requerente (cabeça de casal de herança indivisa) que lhe seja prestada informação vinculativa quanto à qualificação jurídico-tributária dos seguintes factos:
- A herança é titular de um prédio sito na matriz predial urbana sob o artigo n.º XX45, da freguesia C..., desde 22 de dezembro de 2019 (data do óbito da autora da sucessão);
  - Já foi realizada a habilitação de herdeiros e a herança encontra-se em processo de partilha entre os dois herdeiros, N... e C....;
  - Os herdeiros, após o falecimento da mãe, tomaram conhecimento que o Imóvel a partilhar estaria afeto à sua atividade empresarial de alojamento mobiliado para turistas, a qual foi posteriormente transferida para a esfera da herança, com efeitos à data de 22 de dezembro de 2019 (data do óbito);
  - Face ao período em que teve início a atividade (coincidente com o início da Pandemia de Covid-19), não foram desenvolvidas quaisquer atividades, nem obtidos quaisquer rendimentos, uma vez que a atividade de alojamento local não teve procura;
  - Neste seguimento, encetaram diligências no sentido de cessar a atividade a 1 de fevereiro de 2020;
  - O imóvel esteve arrendado a uma sociedade, entre 1 de setembro de 2020 e 31 de dezembro de 2021;
  - Os herdeiros pretendem vender o Imóvel, tendo já encetados vários contactos com potenciais compradores;

Face à expectativa de venda do imóvel, pretendem determinar o enquadramento fiscal e consequentes implicações da afetação e desafetação do imóvel à atividade de alojamento local, uma vez que o mesmo influenciará a decisão de venda. Assim, a questão que originou o presente pedido de informação prende-se com a identificação do regime fiscal aplicável para efeitos de tributação das operações realizadas, mais concretamente:

Afetação do imóvel à atividade de alojamento local - apuramento, se aplicável, da mais-valia gerada pela afetação do imóvel à atividade de Alojamento Local, pela mãe XXX;

Restituição do Imóvel ao património particular (Herança), com a respetiva cessação de atividade, em 01 de fevereiro de 2020 - entende que não há lugar a qualquer apuramento, uma vez a legislação vigente à data não previa qualquer tributação de mais-valias ficcionadas, aquando da desafetação e consequente restituição ao património particular;

Alienação do imóvel pelos herdeiros após partilha - apuramento, se aplicável, da mais-valia na esfera pessoal do herdeiro N (com residência permanente e domicílio fiscal no imóvel em apreço), no momento da alienação do imóvel e após a partilha da herança, e respetiva possibilidade de reinvestimento, pelo mesmo, na aquisição de uma

nova habitação própria e permanente.

#### INFORMAÇÃO

1. A Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro (LOE/2021), alterou o regime fiscal da afetação de bens imóveis do património particular do sujeito passivo para a sua atividade empresarial e profissional e da transferência (desafetação) desses bens da sua atividade empresarial e profissional para o respetivo património particular.

2. Porém, no caso em apreço, considerando que o imóvel foi afeto à atividade empresarial no ano de 2019 e que a sua desafetação ocorreu em 01 em fevereiro de 2020, aplica-se, nesta situação, o regime fiscal anterior, mais concretamente, o decorrente da legislação vigente à data dos factos.

3. Nos termos desse regime anterior, constituíam mais-valias (categoria G) os ganhos resultantes da afetação de bens imóveis do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário (conforme redação anterior da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS).

4. Esses ganhos consideravam-se obtidos no momento da ulterior alienação onerosa dos bens em causa ou da ocorrência de outro facto que determinasse o apuramento de resultados em condições análogas, exceto no caso de restituição ao património particular de imóvel habitacional que fosse afeto à obtenção de rendimentos da categoria F, mantendo-se o diferimento da tributação do ganho enquanto o imóvel mantivesse essa afetação (conforme redação anterior da alínea b) do n.º 3 do artigo 10.º do Código do IRS).

5. Nos termos do n.º 4 do artigo 10.º do CIRS, o ganho sujeito a IRS (na esfera particular) era constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, considerando-se para o efeito:

- Como valor de realização, o valor de mercado à data da afetação, prevalecendo, havendo, o valor resultante da correção a que se refere o n.º 4 do artigo 29.º do CIRS (conforme alínea c) do n.º 1 e o n.º 4 do artigo 44.º do CIRS);

- Como valor de aquisição, o que foi considerado para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as transações onerosas de imóveis (IMT), se o bem imóvel tiver sido adquirido a título oneroso (conforme o n.º 1 do artigo 46.º do CIRS), ou o valor que serviu de base à liquidação de imposto do selo, se o bem tiver sido adquirido a título gratuito (conforme alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRS).

6. No âmbito da categoria B (segundo a redação anterior do n.º 2 do artigo 29.º do CIRS), no caso de afetação de bens imóveis do património particular do sujeito passivo à sua atividade empresarial, o valor de aquisição a considerar era o correspondente ao valor de mercado à data da afetação, podendo ser objeto de correção sempre que a Autoridade Tributária considerasse, fundamentadamente, que não correspondia ao que seria praticado entre pessoas independentes, nos termos do n.º 4 do mesmo artigo.

7. Por sua vez, nos termos da anterior redação da alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º do Código do IRS, consideravam-se rendimentos empresariais e profissionais as mais-valias apuradas no âmbito das atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, definidas nos termos do artigo 46.º do Código do IRC, designadamente as resultantes da transferência para o património particular dos empresários de quaisquer bens afetos ao ativo da empresa.

8. Em conformidade com a redação do n.º 9 do mesmo artigo, vigente à data dos factos,

não era considerada mais-valia a transferência para o património particular do empresário de bem imóvel habitacional que fosse afeto à obtenção de rendimentos da categoria F.

9. Acresce referir que, de acordo com o n.º 3 do artigo 29.º do CIRS, no caso de transferência para o património particular do sujeito passivo de bens afetos à sua atividade empresarial e profissional, o respetivo valor correspondia ao valor de mercado dos mesmos à data da transferência, podendo ser objeto de correção pela Autoridade Tributária, nos termos do n.º 4 do mesmo artigo.

10. No caso concreto, segundo é referido no pedido, a autora da herança tinha afetado o imóvel à sua atividade empresarial de Alojamento Mobilado para Turistas, CAE 55201, que iniciou em 01 de novembro de 2019.

11. Após o seu óbito, em 22 de dezembro de 2019, a atividade continuou a ser desenvolvida pela respetiva herança indivisa.

12. Ora, considerando que não ocorreu, na esfera empresarial da contribuinte falecida, a alienação do imóvel, nem outro facto que determinasse o apuramento de resultados em condições análogas, entende-se que não haverá lugar ao apuramento de qualquer ganho, resultante da afetação, na sua esfera particular.

13. No que respeita à desafetação do imóvel, aquando da cessação de atividade da herança indivisa, as mais-valias resultantes da transferência do mesmo para o património particular são consideradas como rendimentos empresariais (de acordo com a legislação em vigor nessa data).

14. Porém, tratando-se de imóvel habitacional e tendo sido afeto à obtenção de rendimentos da categoria F, não configura uma transferência para o património particular, de acordo com o disposto no n.º 9 do artigo 3.º do Código do IRS (vigente nessa data).

15. É de realçar que a cessação de atividade ocorreu em 01 de fevereiro de 2020 e que o contrato de arrendamento só teve início em 01 de setembro de 2020 (ou seja, cerca de 7 meses depois), no entanto, a referida norma não estabelecia, nessa data, que essa afetação tinha de ser imediata.

16. Deste modo, caso o imóvel não tenha tido outra afetação durante esse período, entende-se que não haverá lugar ao apuramento de qualquer mais-valia no âmbito empresarial da herança indivisa.

17. Saliencia-se que a herança indivisa é considerada, para efeitos de tributação em sede de IRS, como uma situação de contitularidade, sendo cada herdeiro tributado relativamente à sua quota-parte nos rendimentos por ela gerados, nos termos do artigo 19.º do Código do IRS.

18. Ainda que não tenham sido obtidos quaisquer rendimentos, compete ao cabeça de casal apresentar o anexo B (Regime Simplificado de Tributação), referente à atividade exercida pela herança indivisa, bem como o anexo I (Herança Indivisa) e o anexo D (Imputação de rendimentos), junto à sua declaração modelo 3 de IRS (no caso, referente ao ano de 2019 e 2020).

19. Por consulta ao sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), verifica-se que os herdeiros já procederam, em junho de 2022, à partilha da herança e que o imóvel passou para a sua titularidade, em regime de compropriedade, tendo

ficado a pertencer 1/2 a cada um.

20. Ora, segundo o entendimento veiculado pela Circular 21/92, de 19 de outubro, quando estão em causa bens adquiridos por herança, o momento de aquisição dos bens por sucessão "mortis causa" é o da abertura da herança.

21. Assim, nas situações em que, através da partilha, o herdeiro se limita a adquirir a quota ideal que legalmente lhe cabia do património da herança, considera-se como data de aquisição, dos imóveis que lhe foram adjudicados, a data do óbito.

22. Deste modo, numa futura alienação do imóvel, a data de aquisição a considerar é a data do óbito da autora da herança e o valor de aquisição será aquele que serviu de base à respetiva liquidação do imposto do selo (correspondente à quota-parte herdada), nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRS.

23. Acresce referir que, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, são excluídos de tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, desde que, cumulativamente:

- O correspondente valor de realização seja reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para construção de imóvel e ou respetiva construção, ou na ampliação ou melhoramento de outro imóvel, exclusivamente com o mesmo destino;
- O reinvestimento seja efetuado entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores contados da data da realização; e
- O sujeito passivo manifeste a intenção de proceder ao reinvestimento, ainda que parcial, mencionando o respetivo montante na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação.

24. Nos termos do n.º 6 do mesmo artigo, não haverá lugar ao benefício referido quando:

- Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afete à sua habitação ou do seu agregado familiar, até decorridos doze meses após o reinvestimento;
- Nos demais casos, o adquirente não requeira a inscrição na matriz do imóvel ou das alterações decorridos 48 meses desde a data da realização, devendo afetar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização.

25. Como conceito de residência entende-se o local onde se tem centrada a vida doméstica com estabilidade e por forma duradoura, o local onde se pernoita, se tomam as refeições, se recebem familiares e amigos, onde, em suma, se tem constituído o lar com todo o ritual e laços que lhe estão associados e lhe são próprios.

26. E são traços constitutivos e indispensáveis da residência permanente, a habitualidade, a estabilidade e a circunstância de constituir o centro da organização da vida doméstica.

27. Por consulta ao sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira, verifica-se que o domicílio fiscal do comproprietário do imóvel N... corresponde à localização do imóvel em causa, desde setembro de 2021.

28. Deste modo, constituindo o imóvel a habitação própria e permanente desse sujeito passivo, nos termos atrás referidos, poderá haver lugar à exclusão tributária dos ganhos por ele obtidos, em conformidade com o n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, desde que cumpridos todos os requisitos legais.

29. Porém, não deverá verificar-se uma situação de abuso de direito na afetação do imóvel à habitação própria e permanente, apenas com o objetivo de beneficiar do regime previsto no artigo 10.º do Código do IRS.

#### CONCLUSÃO

Pelo exposto, conclui-se que:

- Nos termos da anterior redação da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS, vigente à data dos factos, constituíam rendimentos de mais-valias (categoria G) os ganhos resultantes da afetação de bens imóveis do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário;
- Considerando que não ocorreu, no caso em apreço, a alienação do imóvel, nem outro facto que determinasse o apuramento de resultados em condições análogas, na esfera empresarial da contribuinte falecida, entende-se que não há lugar ao apuramento de qualquer ganho resultante da afetação, na sua esfera particular;
- Nos termos da anterior redação da alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º do Código do IRS, consideravam-se rendimentos empresariais e profissionais as mais-valias apuradas no âmbito das atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, definidas nos termos do artigo 46.º do Código do IRC, designadamente as resultantes da transferência para o património particular dos empresários de quaisquer bens afetos ao ativo da empresa;
- Porém, tratando-se de um imóvel habitacional e tendo sido afeto, após a cessação de atividade, à obtenção de rendimentos da categoria F, a desafetação não configura uma transferência para os efeitos referidos, de acordo com o n.º 9 do artigo 3.º do Código do IRS (vigente nessa data), desde que não tenha tido outra afetação entre a data da cessação e o início do arrendamento;
- Acresce referir que, ainda que a herança não tenha obtido rendimentos, deve o cabeça de casal apresentar os anexos B, I e D, relativos à atividade da mesma, junto à sua declaração de rendimentos do ano de 2019 e 2020;
- Constituindo o imóvel em causa a habitação própria e permanente de um dos comproprietários, mais concretamente do sujeito passivo N..., nos termos acima referidos, poderá haver lugar à exclusão tributária dos ganhos por ele obtidos, em conformidade com o n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, desde que cumpridos todos os requisitos legais.