

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- Artigo/Verba: Art.10º - Mais-valias
- Assunto: Alienação onerosa de imóvel cuja nua-propriedade foi adquirida antes de 1989 - Exclusão de tributação
- Processo: 23747, com despacho de 2023-11-20, do Diretor de Serviços da DSIRS, por subdelegação
- Conteúdo: Pretende o requerente que lhe seja prestada informação vinculativa relativamente à seguinte situação:
- Em xx/03/1983, os seus tios fizeram-lhe uma doação na qual ficaram com a reserva de usufruto, tendo um falecido em 04/2009 e o outro em 05/2013;
 - Na circunstância, tendo o direito sido transmitido em xx/03/1983 e ficado onerado pelo usufruto, coloca-se a questão de saber se a venda do prédio objeto de doação, se encontra integralmente excluída de tributação, ou se antes apenas a da correspondente raiz (nua propriedade), bem como, em termos declarativos, proceder à declaração de tal situação.

FACTOS

De acordo com a referida escritura de doação:

- Os tios do requerente, então menor, casados sob o regime da comunhão geral de bens, doaram-lhe, com reserva de usufruto para si, um prédio urbano com o rendimento coletável de 648\$00 (3,23), correspondente ao valor matricial de 12.960\$00 (64,64);
- À doação foi atribuído valor igual ao matricial.

O requerente procedeu, em xx/10/2022, à alienação onerosa do prédio urbano em questão, pelo preço de 1X.XXX,00, alienação onerosa essa que transpôs para os Anexos G e G1 da declaração modelo 3 de IRS/2022.

INFORMAÇÃO

1. Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS (CIRS), constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem da alienação onerosa, designadamente de direitos reais sobre bens imóveis.
2. Para este efeito releva também a alienação de direitos reais autónomos, distintos, como sejam, o usufruto, bem como a nua-propriedade.
3. Dado que estes foram adquiridos em datas distintas, deve aferir-se antes de mais, da percentagem imputável a cada uma desses direitos (artigo 13.º do Código do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis), bem assim como das respetivas datas de aquisição. Essa percentagem será imputável aos valores de realização, para efeitos de determinação de ganhos sujeitos e não sujeitos a tributação.
4. Complementarmente, mais haverá a salientar que, de acordo com o artigo 1442.º do

Código Civil (Direito de Acrescer), "salvo estipulação em contrário, o usufruto constituído por contrato ou testamento em favor de várias pessoas conjuntamente só se consolida com a propriedade por morte da última que sobreviver."

5. Muito embora a natureza/espécie do usufruto seja, no caso, omissa, certo é que da correspondente escritura de doação celebrada consta que os tios do ora requerente "doam este seu prédio, com reserva de usufruto para si, a seu sobrinho", o que permite concluir, face à utilização escrita do número plural, que se trata de um usufruto simultâneo e sucessivo, i.e., em que o usufruto só se consolidou com a propriedade por morte da tia daquele outro, verificada em xx/05/2013.

6. Importa, desde logo, referir que, nos termos do expressamente estabelecido no artigo 5.º, número 1, do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro (regime transitório da Categoria G), os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afetos ao exercício de uma atividade agrícola ou da afetação destes a uma atividade comercial ou industrial, exercida pelo respetivo proprietário, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efetuada depois da entrada em vigor deste Código.

7. Do que decorre que, no caso, e em síntese, o ganho imputável à nua propriedade, porque adquirida de forma gratuita, por escritura de doação anterior à entrada em vigor do Código do IRS, se encontra excluído de tributação, o que já não se verificará no que respeita ao usufruto, porquanto a consolidação plena se considera verificada à data da morte do último usufrutuário, a tia do requerente, ocorrida em xx/05/2013.

8. A este propósito, mais haverá a salientar que, nos termos do estabelecido no artigo 44.º n.º 1, alínea f), do Código do IRS, se considera valor de realização o da respetiva contraprestação, mas que, de acordo com o estatuído no n.º 2 do mesmo normativo e diploma legal, tratando-se de direitos reais sobre bens imóveis, prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida.

9. Outrossim, no caso, o valor de realização não será o de 1X.XXX,00, contante do contrato de compra e venda celebrado pelo requerente, mas sim o de 38.XXX,XX, que veio a ser considerado para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT).

10. Por conseguinte e em conclusão, para efeitos declarativos, haverá de atender ao seguinte:

- Considerando que a nua propriedade do imóvel foi adquirida em xx/03/1983, pelo ora requerente, por doação, pelo valor atribuído de 38,79 (valor de aquisição) e que tal direito real corresponde a uma percentagem de 60% do imóvel [$38,79$ (valor matricial do imóvel à data) $\times 100\% / 64,64$], o valor de realização a excluir de tributação é de 23.xxx,xx ($38.xxx,xx \times 60\%$), a inscrever no competente Anexo G1. Advém de direito adquirido anteriormente à data de entrada em vigor do Código do IRS;

- Considerando que o usufruto foi "adquirido" em maio de 2013, quando da consolidação, i.e., quando do óbito do último usufrutuário, no caso, a tia do requerente, e que a tal direito real irá corresponder uma percentagem de 40% do imóvel (à data com o valor patrimonial tributário total de 38.xxx,xx), o valor de aquisição é de 15.XXX,XX ($38.XXX,XX \times 40\%$), correspondente à restante percentagem do imóvel. A esta operação irá corresponder o valor de realização de 15.XXX,XX ($38.XXX,XX \times 40\%$).