

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- Artigo/Verba: Art.10º - Mais-valias
- Assunto: Alienação onerosa de HPP - Reinvestimento no pagamento de tornas para adquirir imóvel que afetou a HPP
- Processo: 25136, com despacho de 2025-07-18, do Chefe de Divisão da DSIRS, por subdelegação
- Conteúdo: Pretende a requerente que lhe seja prestada informação vinculativa sobre a seguinte situação:
- Durante o ano de 2024 procedeu à alienação onerosa do imóvel que constitui a sua habitação própria permanente (HPP) e adquirir um outro (imóvel) com o mesmo destino.
 - Porém, o imóvel que adquiriu para sua HPP integra a herança deixada por seu pai. Juridicamente (tanto para efeitos de escritura pública como para registo predial) o negócio que terá de celebrar constitui uma partilha (parcial uma vez que os herdeiros não pretendem partilhar a totalidade da herança), procedendo ao pagamento de tornas às restantes herdeiras. Concretamente, o seu procedimento mais não consubstancia que uma aquisição do imóvel sob a forma onerosa.
 - Na circunstância e tratando-se, afinal, da compra e venda de um imóvel, ambos, destinados/a destinar a sua habitação própria e permanente, questiona da eventual sujeição a tributação em sede de IRS, das mais-valias obtidas.
 - Complementarmente, mais pretende saber se, havendo lugar ao pagamento de mais-valias, pode deduzir ao correspondente montante o valor das tornas pagas, bem como se relevam as obras que pretende efetuar no imóvel adquirido.

Em conclusão, e na eventualidade de a alienação onerosa do imóvel afeto a HPP vir a gerar mais-valias imobiliárias sujeitas a tributação em sede de IRS, pretende, em concreto, saber da viabilidade de:

- Poder deduzir a tal montante o valor das tornas pago em virtude da partilha celebrada; e
- Poder relevar, para idêntico efeito, as obras que se propõe efetuar no imóvel adquirido por partilha.

FACTOS

Dos elementos juntos ao pedido pela requerente, mais concretamente, a escritura de partilha, as cadernetas prediais dos imóveis e a escritura de compra do imóvel, bem como da consulta efetuada à base de dados da AT, retira-se, de relevante para efeitos de apreciação do presente pedido, o seguinte:

- Em janeiro de 2024, por escritura de partilhas por óbito de M..., seu pai, foi adjudicada à requerente a fração autónoma designada pela letra F", do prédio urbano sito em C..., com o valor patrimonial tributário correspondente à fração de € 42.xxx,xx, a que foi atribuído o valor de € 43.000,00.
- Na circunstância, a requerente levou a mais a quantia de € 35.xxx,xx do que o seu quinhão, que pagou a título de tornas às restantes duas herdeiras.
- À data do pedido, a requerente constava como domiciliada na fração autónoma designada pela letra "C", destinada a habitação, do prédio urbano em regime de propriedade horizontal sito em C....
- Em janeiro de 2016, a requerente adquiriu a referida fração letra "C", pelo preço de €

52.xxx,00.

- A fração foi alienada por escritura de 2024.06.xx, pelo preço de € 2xx.000,00.
- Quanto ao imóvel adquirido por partilha, a fração autónoma designada pela letra "F", passou a constituir o domicílio fiscal da requerente a partir de 2024.01.xx (data posterior à escritura).

INFORMAÇÃO

1. Expostos os factos, passa-se a informar que a questão se subsume à possibilidade de exclusão de tributação em IRS, a título de reinvestimento do valor de realização adveniente da alienação onerosa do imóvel afeto a habitação própria e permanente da requerente, efetuada em 2024.06.xx, nas tornas devidas, em razão da adjudicação por partilha, celebrada em 2024.01.xx, de um outro imóvel com o mesmo destino, bem como em obras efetuadas nesse mesmo imóvel.
2. Não podendo deixar de salientar a inexistência de qualquer comprovativo da sua natureza, bem como da data de realização das obras que a requerente refere como tendo levado a efeito, o que inviabiliza a apreciação ao caso em concreto.
3. Já quanto à questão das tornas importa referir que, os rendimentos obtidos com a alienação de direitos reais sobre bens imóveis se encontram sujeitos a tributação em sede de IRS, nos termos do artigo 10.º do Código do IRS.
4. Ora, consubstanciando as tornas/excesso um negócio de alienação/aquisição do direito real a um bem ou parte dele, implica que este facto esteja sujeito as regras de tributação previstas no normativo supra identificado. Consequentemente, deve considerar-se como data de aquisição do excedente apurado, a do facto jurídico que legitima esse negócio, equiparando-se, assim, a partilha a um contrato de compra e venda e as respetivas tornas/excesso como correspondendo ao valor de aquisição/realização.
5. Assim sendo e pese embora, no caso, as duas demais herdeiras que não a requerente tenham acordado em não receber logo as importâncias a que tinham direito, o que mais não resulta que de um acordo entre as partes, ainda que devidamente documentado, certo é que o direito de propriedade se transmitiu integralmente no ato da escritura de partilha por óbito, pelo que, e na "ratio" do estabelecido no n.º 3 do artigo 10.º do Código do IRS, a aquisição do imóvel se considera efetuado em tal data, quando ocorreu a transmissão do direito real (quotas) sobre o bem imóvel em questão.
6. Do que decorre que, desde que reunidos os requisitos legalmente estabelecidos para o efeito, possam relevar, a título de reinvestimento, as tornas apuradas em razão da partilha, a aquisição do novo imóvel em janeiro de 2024, por aplicação do valor resultante da alienação onerosa, efetuada em junho de 2024, do imóvel constituindo habitação própria e permanente da requerente.
7. É que, nos termos do disposto nas alíneas a), b), c), e) e f) do n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, na legislação em vigor à data da venda do imóvel gerador de mais-valias (junho de 2024), 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:
 - a) O valor de realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, 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

situado em território português ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal;

b) O reinvestimento seja efetuado entre os 24 meses anteriores e os 36 meses posteriores contados da data da realização;

c) 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; (...)

e) O imóvel transmitido tenha sido destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, comprovada através do respetivo domicílio fiscal, nos 24 meses anteriores à data da transmissão (aditada pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro); e

f) Os sujeitos passivos não tenham beneficiado, no ano da obtenção dos ganhos e nos três anos anteriores, do presente regime de exclusão, sem prejuízo da comprovação pelo sujeito passivo, efetuada em procedimento de liquidação, de que a não observância da presente condição se deveu a circunstâncias excecionais (aditada pela Lei n.º 56/2023, de 6 de outubro e revogada pelo Decreto-lei nº 57/2024, de 10 de setembro).

8. Assim, a nova alínea e) do n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS veio determinar, para efeitos de aplicação da exclusão de tributação dos ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente, que "o imóvel transmitido tenha sido destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, comprovada através do respetivo domicílio fiscal, nos 24 meses anteriores à data da transmissão".

9. Por seu lado, tendo em consideração o teor do ofício-circulado n.º 20266/2024, de 23/02, da Direção de Serviços do IRS, que pode ser consultado no Portal das Finanças, foi esclarecido que nas situações de reinvestimento nos 24 meses anteriores à alienação da HPP, o que é o caso, o sujeito passivo ou o seu agregado devem ter residido anteriormente neste imóvel pelo período mínimo de 24 meses contados a partir de qualquer dos seguintes factos:

(i) da aquisição do imóvel objeto do reinvestimento; ou

(ii) da afetação ao domicílio fiscal do novo imóvel (objeto de reinvestimento); ou

(iii) da transmissão do imóvel antigo (gerador da mais-valia).

10. E verificando-se que a aquisição ocorreu antes da alienação, e que o imóvel alienado constituiu a habitação própria e permanente/domicílio fiscal da requerente desde janeiro de 2016 (período superior a 24 meses), é de concluir pela viabilidade de aceitação do reinvestimento efetuado na aquisição, por via de tornas, de novo imóvel, desde que reunidos todos os demais requisitos.

11. Em suma, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos nos n.ºs 5 e 6 do artigo 10.º do Código do IRS, poder-se-á considerar para efeitos de reinvestimento, o valor a pagar pela requerente aos demais herdeiros, a título de tornas, sem recurso ao crédito, pela aquisição do imóvel que ocorreu com a escritura de partilhas.