AT autoridade tributária e aduaneira

INFORMAÇÃO VINCULATIVA

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Estatuto dos Benefícios Fiscais

Artigo/Verba: Art.60º - Reorganização de entidades em resultado de operações de restruturação ou de acordos de cooperação

Assunto: Isenção de IMT/IS; Operação de reestruturação; Ramo de atividade; Inaplicação da isenção a pessoas singulares - Art.º 60.º, n.º 1, n.º 3 e n.º 4, al. b) do EBF

Processo: 29579, com despacho de 2026-10-30, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - Património, por delegação

Conteúdo: I - PEDIDO

Veio "X" (doravante Requerente) apresentar pedido de informação vinculativa, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), no sentido de confirmar:

i) que "X" ("empresário em nome individual") se encontra abrangido pelo conceito de "entidade" previsto no art.º 60.º do EBF;

ii) que, sendo esse o caso, a operação descrita que consiste na transmissão da totalidade do património afeto às atividades de agroturismo e de exploração florestal para duas novas sociedades a constituir, de quem "X" será um dos sócios se enquadra no conceito de "reorganização de entidades" previsto no art.º 60.º do EBF;

iii) que, sendo esse o caso, lhe são aplicáveis as isenções previstas nas alíneas a) a c) do n.º 1 do mesmo artigo.

II - FACTOS APRESENTADOS PELO REQUERENTE

1. O Requerente exerce em nome individual um conjunto de atividades económicas enquadradas nos respetivos CAE's, designadamente a atividade de agroturismo e a de exploração florestal.

2. Estas atividades estão enquadradas no regime de contabilidade organizada previsto no Código do IRS, gerando rendimentos tributados na Categoria B.

3. Atendendo à sua idade avançada e à necessidade de salvaguarda da integridade e continuidade das atividades que tem exercido ao longo dos anos, pretende proceder ao planeamento sucessório e à reestruturação dos seus negócios, deixando de desenvolver as atividades de agroturismo e de exploração florestal na sua esfera empresarial individual, procedendo à transferência das mesmas, incluindo a totalidade do património a elas afeto, para duas novas sociedades comerciais a constituir, que prosseguirão integralmente essas atividades, utilizando os mesmos meios humanos, técnicos e patrimoniais.

4. As sociedades a constituir serão detidas maioritariamente pelo Requerente (pelo menos em 50%) e, eventualmente, também pela sua esposa e pelos seus filhos, com o objetivo de concentrar as atividades em entidades exclusivamente detidas pela família.

5. Os imóveis que integram a unidade de negócio de agroturismo, atualmente propriedade do Requerente e que serão transferidos para uma das sociedades, correspondem a diversos prédios rústicos e a um prédio urbano.

6. Os imóveis que integram a unidade de negócio de exploração florestal e que serão transferidos para a outra sociedade correspondem, igualmente, a diversos prédios rústicos.

7. Além do Requerente, que ficará afeto às duas sociedades, cada uma delas afetará mais uma pessoa.

8. No que se refere aos meios técnicos a serem transferidos do Requerente, enquanto empresário em nome individual, para a nova sociedade a constituir na área do agroturismo, aos imóveis anteriormente identificados, devem acrescentar-se os elementos mencionados na listagem anexa ao PIV.

9. Relativamente aos meios técnicos a serem transferidos para a nova sociedade a constituir na área da exploração florestal, deve referir-se que parte dos terrenos afetos a esta unidade de negócio são explorados através de um contrato de arrendamento rural celebrado com "Y", nos termos do qual o Requerente aufere uma renda anual fixa, acrescida de uma renda variável correspondente a (...)% do valor da madeira em pé à data do respetivo abate. Assim, a exploração dos restantes terrenos não exige a afetação de meios técnicos próprios, atendendo a que a respetiva manutenção é efetuada por entidades terceiras pontualmente subcontratadas pelo Requerente em função das necessidades e as operações de corte de madeira são realizadas diretamente pelos clientes, sendo a gestão desta atividade efetuada pelo Requerente e por "A".

III - ENTENDIMENTO DO REQUERENTE

10. O Requerente exerce, na sua esfera empresarial individual, atividades de agroturismo e de exploração florestal, encontrando-se todas elas enquadradas no regime de contabilidade organizada, gerando rendimentos tributados na Categoria B.

11. As referidas atividades constituem, cada uma delas, unidades económicas funcionalmente autónomas, dotadas dos meios patrimoniais e operacionais necessários à sua exploração e desenvolvidas de forma contínua.

12. As atividades por si exercidas preenchem plenamente o conceito legal de ramo de atividade - possuem património próprio (imóveis, culturas permanentes, contratos, equipamentos), meios humanos e técnicos, receitas e custos próprios, uma organização funcional autónoma e cada conjunto patrimonial é suscetível de prosseguir atividade autonomamente na esfera das sociedades a constituir.

13. Nestes termos, a operação descrita enquadra-se na al. b) do n.º 3 do art.º 60.º do EBF, constituindo uma verdadeira operação de reestruturação empresarial.

14. E, portanto, a transmissão dos imóveis e restantes elementos patrimoniais necessários ao exercício dessas atividades devem beneficiar das isenções de IMT, Imposto do Selo, emolumentos e demais encargos legais previstas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do art.º 60.º do EBF.

15. O Requerente entende, ainda, que enquanto empresário em nome individual preenche plenamente a noção de "entidade" adotada pelo legislador.

16. Desta forma, considera reunir as condições necessárias para beneficiar dos incentivos previstos no artigo 60.º do EBF, uma vez que a operação configura uma reorganização de entidades, por meio da transferência integral do património afeto a

cada uma das suas atividades empresariais para duas novas sociedades comerciais.

IV - ANÁLISE DO PEDIDO

17. Em consonância com o regime legal vigente, os benefícios fiscais previstos no n.º 1 do art.º 60.º do EBF são aplicáveis às "entidades" que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços, e que se reorganizem, em resultado de operações de reestruturação ou acordos de cooperação.

18. A lei concede tais benefícios nas transmissões onerosas de imóveis necessários às operações de reestruturação ou aos acordos de cooperação, para que a tributação não seja um óbice à concentração empresarial.

19. Ora, a letra da lei circunscreveu tais isenções a um universo de participantes nessas operações de reestruturação ou acordos de cooperação do qual não constam as pessoas singulares.

20. Com efeito, o art.º 60.º do EBF é apenas aplicável a situações de "[r]eorganização de entidades em resultado de operações de reestruturação ou de acordos de cooperação". Este artigo cria um regime de neutralidade fiscal relativo à transmissão de imóveis entre entidades (sujeitos passivos de IRC) envolvidas neste tipo de operações.

21. Entende-se a opção legislativa pela própria natureza dos regimes subjacentes ao comércio jurídico das pessoas singulares. O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares não faz qualquer referência a fusão ou cisão, pois empresários em nome individual não se podem fundir ou cindir. Diversamente, nos art.ºs 73.º e ss. do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, encontra-se previsto um regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais.

22. A essência da fusão de sociedades consiste em juntar os elementos pessoais e patrimoniais de duas ou mais sociedades preexistentes, de tal modo que passe a existir uma só sociedade, a incorporante, para a qual se transmite todo o feixe de direitos e obrigações das incorporadas, que se extinguem (art.º 97.º do CSC). Do mesmo modo, a cisão consiste na divisão de uma ou mais sociedades, de qualquer tipo, mediante o destaque de parte ou da totalidade do seu património (art.º 118.º do CSC), sendo que nenhum dos regimes se aplica a um empresário em nome individual.

23. Conforme Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14-06-2012, proferido no Processo n.º 0475/12, "[a] criação do benefício fiscal consagrado no artigo 60.º, n.º 1, alíneas a) e b) do EBF, teve em vista, em face do desaparecimento completo das fronteiras internas dos diferentes espaços nacionais e a simultânea criação de um mercado único, criar mecanismos que permitam a renovação e reestruturação das empresas com perspetivas de expansão nesse mercado alargado, com vista a fortalecer o tecido empresarial, aumentando a competitividade e a concorrência. A ratio da isenção é facilitar as operações de reorganização entre empresas e as operações de fusão dos ativos entre elas (...)".

24. A alteração legislativa promovida pelo art.º 355.º da Lei n.º 2/2020, de 31 de março (Orçamento para 2020), teve como foco substituir o termo "empresas" por "entidades que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade económica", com o objetivo de abranger outros sujeitos passivos de IRC, nomeadamente os previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do art.º 2.º do CIRC, como por exemplo fundos de investimento imobiliário [cf. alargamento da base de incidência do IMT operado pela Lei 7-A/2016

(art.º 2.º/2/e/CIMT e art.º 2.º/5/e/CIMT)].

25. Ou seja, a ratio desta evolução foi assegurar a neutralidade fiscal, garantindo que entes jurídicos, além das sociedades, tivessem o mesmo enquadramento tributário que estas.

26. Acresce que a constatação de que as pessoas singulares não podem beneficiar do art.º 60.º do EBF decorre da própria interpretação sistemática do normativo legal (que exige atos de fusão, cisão ou incorporação, privativos de pessoas coletivas e Organismos de Investimento Coletivo).

27. Termos em que, somos a concluir que a operação projetada não poderá beneficiar dos benefícios fiscais estabelecidos no n.º 1 do artigo 60.º do EBF, uma vez que o Requerente não preenche o conceito de "entidade" previsto naquele normativo legal para que tais isenções possam operar.

28. Ainda que assim não se entendesse, o que apenas por mera cautela de raciocínio se concebe, analisemos se a transmissão da totalidade do património afeto às atividades de agroturismo e de exploração florestal se poderiam enquadrar no conceito de "operações de reestruturação" contido no n.º 3 do art.º 60.º do EBF.

29. O n.º 3 do art.º 60.º do EBF estabelece que, [p]ara efeitos do presente artigo consideram-se "operações de reestruturação" apenas as seguintes: a) a fusão de sociedades, empresas públicas, cooperativas ou outras entidades; b) a incorporação por uma entidade do conjunto ou de um ou mais ramos de atividade de outra entidade; c) a cisão de entidades, através da qual: i) Uma entidade destaque um ou mais ramos da sua atividade para com eles constituir outras entidades ou para os fundir com entidades já existentes, mantendo, pelo menos, um dos ramos de atividade; ou ii) Uma entidade se dissolva, dividindo o seu património em duas ou mais partes que constituam, cada uma delas, pelo menos, um ramo de atividade, sendo cada uma delas destinada a constituir uma nova entidade ou a ser fundida com entidades já existentes ou com partes do património de outras entidades, separadas por idênticos processos e com igual finalidade.

30. Por sua vez, refere-nos a al. b) do n.º 4 do art.º 60.º do EBF que deve entender-se por "ramo de atividade" o conjunto de elementos que constituem, do ponto de vista organizacional, uma unidade económica autónoma, ou seja, um conjunto capaz de funcionar pelos seus próprios meios, o qual pode compreender as dívidas contraídas para a sua organização ou funcionamento.

31. Da leitura destas normas legais constata-se que tanto a al. b) como a al. c) do n.º 3 do art.º 60.º do EBF têm um conceito próprio de incorporação e de cisão de entidades, o qual é indissociável do de "ramo de atividade".

32. Se os elementos a serem transmitidos não constituírem um ramo de atividade, a operação a realizar não se pode qualificar como uma "operação de reestruturação" nos termos e para os efeitos previstos no n.º 1 do art.º 60.º do EBF.

33. O Requerente informa que, relativamente à unidade de negócio de agroturismo, serão transmitidos imóveis, alguns ativos móveis e apenas integrarão a sociedade a constituir duas pessoas (o próprio e outra).

34. Perante isto, o que será transmitido são apenas elementos do ativo fixo tangível da sociedade - imóveis e alguns ativos móveis.

35. A transferência de apenas estes elementos, sem ser acompanhada por uma transferência de meios financeiros, contratos (de seguro, de fornecimento de serviços externos, gestão de reservas, manutenção e conservação, limpeza, exploração da vertente "agro", etc) e, eventualmente, mais meios humanos, permite concluir que os mesmos não funcionam de forma estruturada, com uma certa organização, não podendo, por conseguinte, este conjunto de elementos do ativo fixo tangível afetos ao negócio do agroturismo, de per si, constituir um ramo de atividade.

36. Em face do exposto, conclui-se que os elementos a transmitir não consubstanciam um ramo de atividade, motivo pelo qual a operação projetada não se poderá qualificar como "operação de reestruturação" nos termos do n.º 3 do art.º 60.º do EBF.

37. No que respeita à exploração florestal, deve referir-se que, consultadas as declarações de rendimentos do Requerente, bem como as IES, dos últimos três anos, não se vislumbra a obtenção de quaisquer rendimentos relacionados com a atividade de exploração florestal (CAE 02200).

38. No entanto, na declaração Mod. 3 de IRS, constatamos que o mesmo aufere rendimentos prediais (arrendamento não habitacional; categoria F) provenientes de dois dos prédios rústicos que pretende transmitir com esta operação.

39. Verifica-se, igualmente, que parte dos terrenos a serem transferidos são objeto de um contrato de arrendamento rural, nos termos do qual aufere uma renda anual fixa, acrescida de uma renda variável correspondente a (...)% do valor da madeira em pé à data do respetivo abate.

40. Ora, a mera outorga de vários contratos de arrendamento não configura por si só, o exercício de uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial, de uma atividade económica para efeitos do art.º 60.º do EBF.

41. Esses contratos configuram atos praticados pelo Requerente, mas não no âmbito do exercício de uma atividade de natureza comercial.

42. Por outro lado, como consequência do princípio da continuidade que caracteriza o regime de neutralidade fiscal subjacente ao art.º 60.º do EBF, é, igualmente, fundamental que a constituição de um ramo de atividade não seja uma consequência da própria operação, o que significa que o conjunto de elementos patrimoniais transmitido já tenha que constituir um ramo de atividade na esfera do primitivo titular dos mesmos, ou seja, antes de a operação se realizar, permanecendo na sociedade beneficiária tal qual.

43. Quer isto significar que antes da operação de reorganização o ramo de atividade já tem que ter uma lógica organizacional de empresa e, após a concretização da operação projetada, a sociedade a constituir terá que manter esse ramo de atividade nos moldes anteriormente desenvolvidos, o que na situação em apreço não ocorre, porquanto o ramo de atividade vai ser exercido ab initio, uma vez que, pelos motivos expostos, ainda não existe.

44. Entende-se que os efeitos da realização da operação não se devem fazer sentir no normal funcionamento das atividades transferidas, sendo que tudo se deve passar como se não tivesse havido qualquer "cisão".

45. É esta manutenção da continuidade do ramo de atividade que tem que ser aferida para se poder afirmar que se está ou não perante uma operação de reestruturação elegível para efeitos do n.º 1 do art.º 60.º do EBF.

46. Desta forma, conclui-se que não há continuidade do ramo de atividade de arrendamento de bens imobiliários, na medida em que a sua constituição vai ser uma consequência da própria operação de reestruturação.

47. A sociedade a constituir vai iniciar uma nova atividade (de arrendamento), não dando, portanto, continuidade a uma já existente, razão pela qual a operação projetada não se subsume a uma "operação de reestruturação" tal como se encontra definida na al. b) do n.º 3 do art.º 60.º do EBF.

48. Por último, e igualmente importante, é a temática da finalidade da operação projetada.

49. Diz-nos o n.º 6 do art.º 60.º do EBF que "[o] disposto no presente artigo não é aplicável quando se conclua que as operações abrangidas pelo mesmo tiveram como principal objetivo ou como um dos principais objetivos obter uma vantagem fiscal, o que pode considerar-se verificado, designadamente, quando as operações não tenham sido realizadas por razões económicas válidas e não reflitam substância económica, tais como o reforço da competitividade das empresas ou da respetiva estrutura produtiva, procedendo-se então, se for caso disso, às correspondentes liquidações adicionais de imposto, majoradas em 15 %".

50. Quer isto dizer que as motivações subjacentes a este tipo de operações de reestruturação não podem ter por base razões de índole pessoal que não sejam de natureza económica.

51. A operação projetada tem em vista «um planeamento sucessório adequado à proteção do [seu] património familiar, atendendo à [sua] idade avançada».

52. Pese embora este pressuposto não seja de validação a priori, não podendo ser antecipadamente verificado, mas tão somente após a realização da operação em causa, designadamente através dos resultados dos exercícios económicos e da análise do processo de documentação fiscal junto nos termos do n.º 8 da norma, num momento em que já seja possível obter uma visão integral e um entendimento geral de todo o processo de "reestruturação", ainda que os demais requisitos da norma estivessem reunidos, parece-nos meridiamente claro e esclarecedor que o motivo apresentado pelo Requerente para efetuar esta operação não é economicamente válido, sendo antes um motivo de índole meramente pessoal e familiar.

V - CONCLUSÕES

Face ao exposto é de concluir que o Requerente não preenche o conceito de "entidade" previsto no art.º 60.º do EBF e a operação projetada não reúne os pressupostos previstos naquele normativo legal para que as isenções contidas no n.º 1 do artigo 60.º do EBF possam operar.