

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- Artigo/Verba: Art.3º - Rendimentos da categoria B
- Assunto: Atividade agrícola exercida por herança indivisa - Alienação de bens afetos à atividade - Herdeiros não residentes
- Processo: 23508, com despacho de 2024-12-26, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Pretende o requerente (cabeça de casal de herança indivisa) que lhe seja prestada informação vinculativa sobre a seguinte situação:
- O Cabeça de Casal de uma Herança Indivisa iniciou atividade em novembro de 2017, resultante do óbito do sujeito passivo com o NIF XXX.XXX.XXX, com nacionalidade espanhola e com residência fiscal em Espanha;
  - O falecido iniciou, em 2000, a sua atividade em Portugal como empresário em nome individual, na área agrícola, com a compra de terra agrícola e a implementação de olival de regadio para exploração intensiva. Na altura da colheita, tal azeitona destinava-se tanto ao mercado português como espanhol, para azeite ou azeitona de mesa;
  - Quando ocorre o falecimento deste sujeito passivo, os seus filhos decidem dar continuidade ao negócio em Portugal;
  - Para operacionalizar o negócio, através de indicações do Contabilista Certificado da altura e do assessor fiscal espanhol, os herdeiros decidiram iniciar a atividade na herança indivisa;
  - Nessa altura, foram pedidos pareceres para se poder avaliar todo o património em Portugal e Espanha, já que as terras inicialmente compradas como cultura arvense tinham na altura e têm hoje em dia, um valor completamente diferente, devido ao olival e todas as benfeitorias aí instaladas, nomeadamente, PT, bombas de rega, sistema de rega gota a gota, etc;
  - Por indicação recebida na altura, os bens que constavam na contabilidade do falecido foram transferidos na íntegra para a contabilidade da herança indivisa, exatamente com os mesmos valores.
- Tendo em conta os factos antes enunciado, pretende esclarecimento das seguintes dúvidas:
- Devem os valores na contabilidade da herança indivisa ser inscritos pelos mesmos valores que constavam na contabilidade do falecido ou devem os mesmos ser inscritos pela valorização que lhe foi dada no parecer;
  - Qual o valor de aquisição dos bens herdados, sobre o qual se aplicam as percentagens de amortização dos bens afetos à exploração agrícola situada em Portugal (parte do terreno não arrendada, oliveiras, sistemas de rega e eletrificação, maquinaria, direitos de pagamento básico);
  - Em caso de alienação destes bens afetos à exploração agrícola, como é calculado o lucro obtido e qual a taxa a pagar;
  - No caso de alienação de bens não afetos à exploração agrícola (por exemplo, se os herdeiros vendessem à "Sociedade XPTO, Lda", a parte do terreno arrendada à referida sociedade ou se pretenderem alienar quotas de participação na sociedade) qual é o seu valor de aquisição e como é calculado o lucro obtido e qual a taxa a pagar;
  - Sendo residentes em Espanha, se há forma de não ser pago em Portugal o IRS da atividade e o mesmo ocorrer apenas no IRS em Espanha.

## INFORMAÇÃO

1. No caso de herança indivisa cujo autor da sucessão desenvolvia uma atividade de âmbito comercial, industrial ou agrícola, em que os herdeiros, em conjunto, decidem continuar essa atividade, não estamos perante uma cessação da atividade do falecido, mas uma continuidade.
2. E, por isso, em termos de obrigações declarativas, a nível cadastral, de acordo com o ofício circulado nº 90016, datado de 2010-06-23, da Área da Cobrança - Gabinete do Subdiretor-Geral, é entregue uma declaração de alterações onde se indicará, para além da mudança do número de identificação fiscal, o novo tipo de sujeito passivo.
3. Consultado o sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) verifica-se que o falecido se encontrava enquadrado no regime de contabilidade organizada em sede de IRS.
4. Assim, em termos fiscais, não se verifica qualquer motivo para alteração dos valores contabilísticos dos bens afetos à atividade, logo as amortizações devem continuar a ser feitas sobre o valor registado na contabilidade aquando da aquisição pelo falecido, nos termos do artigo 31º do Código do IRC (por remissão do artigo 32º do Código do IRS).
5. No que diz respeito a uma possível alienação dos bens afetos à atividade, o cálculo da mais ou menos-valia será efetuado seguindo o previsto no artigo 46º do Código do IRC (por remissão do artigo 32º do Código do IRS), sendo o valor de aquisição aquele que foi registado na contabilidade aquando da sua aquisição pelo falecido.
6. Importa referir que o regime da afetação e desafetação de imóveis foi alterado pela Lei nº 75-B/2020, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado de 2021).
7. No atual regime, os imóveis objeto de afetação apenas são tributados quando se subsumam em algum dos factos tributários previstos nas normas de incidência, designadamente, na alienação onerosa de bens imóveis.
8. Não obstante a alteração da tributação da afetação e desafetação de imóveis na Lei do Orçamento de Estado de 2021, foi estabelecido um regime transitório no seu artigo 369º, que é o seguinte:  
"1- Às mais-valias que se encontram suspensas de tributação, por força da aplicação da alínea b) do nº 3 do artigo 10º e do nº 9 do artigo 3º do Código do IRS, aplica-se o novo regime de tributação, aprovado pela presente lei.  
2- Os sujeitos passivos que tenham, à data de 1 de janeiro de 2021, bens imóveis afetos a atividade empresarial e profissional podem optar pelo regime anterior de apuramento de mais-valias e menos-valias decorrentes da afetação de bens imóveis, devendo indicar essa opção na declaração periódica de rendimentos a que se refere o artigo 57º do Código do IRS, relativa ao ano de 2021, bem como identificar os imóveis afetos à atividade empresarial e profissional e a data da sua afetação."
9. Ora, na declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS do ano de 2021 entregue pelo cabeça de casal não foi efetuada qualquer opção pelo regime anterior.
10. Portanto, se no momento da alienação do imóvel, o mesmo estiver afeto à atividade empresarial e profissional, a mais-valia é enquadrada na Categoria B, nos termos da alínea c) do nº 2 do artigo 3º do Código do IRS, em que, de acordo com o nº 2 do artigo 29º do mesmo Código, o valor de aquisição corresponde ao valor do bem à data em que este foi adquirido pelo falecido, de acordo com as regras previstas nos artigos 45º ou 46º, consoante o caso.

11. Acresce referir, que em resultado do poder de atração conferido à Categoria B, consideram-se rendimentos desta categoria os rendimentos prediais imputáveis a atividade geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, conforme estabelecido na alínea a) do nº 2 do artigo 3º do Código do IRS.

12. Ou seja, caso os rendimentos prediais sejam imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, os mesmos não são tributados nos termos aplicáveis à Categoria F, mas sim nos termos da Categoria B.

13. Assim, os rendimentos auferidos pelo arrendamento de parte do terreno à "Sociedade XPTO, Lda", e desde que imputáveis à esfera empresarial, são tributados na Categoria B. Caso contrário, trata-se de um rendimento predial enquadrado na categoria F e sujeito às regras de tributação previstas no artigo 71º do Código do IRS.

14. Consequentemente, numa possível alienação do terreno, e apenas no caso de se vir a comprovar que a parte do terreno está relacionada com a atividade agrícola, é que o valor de aquisição a considerar no cálculo da mais-valia da Categoria B será o valor do bem à data em que este foi adquirido pelo falecido, conforme já referido atrás. Caso contrário, o rendimento é enquadrado como categoria G sendo o ganho apurado ao abrigo do nº 4 do artigo 10º do Código do IRS.

15. No que diz respeito a uma possível alienação de quotas da sociedade, esse ganho constitui rendimentos da Categoria G, nos termos da alínea b) do nº 1 do artigo 10º do Código do IRS, em que o valor de aquisição será aquele que tenha sido considerado para efeitos de liquidação de imposto de selo, conforme o disposto no nº 1 do artigo 45º do mesmo Código. Mas caso essas quotas se encontrarem afetas à atividade, esse ganho será considerado rendimentos da Categoria B, nos termos da alínea c) do nº 2 do artigo 3º do Código do IRS, e apurado ao abrigo do artigo 46º do Código do IRC.

16. Relativamente à última questão, sendo os herdeiros residentes em Espanha é necessário proceder à análise da respetiva Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT) com a Espanha, aprovada pela Resolução da Assembleia da República nº 6/95, datada de 1995-01-28.

17. Assim, nessa convenção e verificando-se que os rendimentos imputáveis a um estabelecimento estável podem ser tributados no Estado da fonte (onde essas atividades são exercidas), verifica-se uma competência cumulativa.

18. Deste modo, Portugal, na qualidade de Estado da fonte, aplica a lei interna nos rendimentos da Categoria B imputáveis a um estabelecimento estável, tributando os mesmos à taxa especial de 25%, nos termos da alínea a) do nº 6 do artigo 72º do Código do IRS.

19. Face ao exposto, conclui-se o seguinte:

- Em termos fiscais, estando perante uma continuidade da atividade, não se verifica qualquer motivo para alteração dos valores contabilísticos dos bens afetos à atividade, pelo que os valores inscritos na contabilidade continuam a ser os mesmos;
- Por conseguinte, as amortizações devem continuar a ser feitas sobre o valor registado na contabilidade aquando da aquisição pelo falecido, nos termos do artigo 31º do Código do IRC, por remissão do artigo 32º do Código do IRS;
- Numa possível alienação dos bens afetos à atividade, o cálculo da mais ou menos-valia será efetuado seguindo o previsto no artigo 46º do Código do IRC (por remissão do artigo 32º do Código do IRS), considerando como valor de aquisição aquele que foi registado na contabilidade aquando da sua aquisição pelo falecido;

- No caso de bens imóveis, tendo em conta o novo regime da afetação e desafetação de imóveis, se no momento da sua alienação, o mesmo estiver afeto à atividade empresarial e profissional, a mais-valia é enquadrada na Categoria B, nos termos da alínea c) do nº 2 do artigo 3º do Código do IRS, em que, de acordo com o nº 2 do artigo 29º do mesmo Código, o valor de aquisição corresponde ao valor do bem à data em que este foi adquirido pelo falecido, de acordo com as regras previstas nos artigos 45º ou 46º, consoante o caso;
- Os rendimentos auferidos pelo arrendamento de parte do terreno à "Sociedade XPTO, Lda" são tributados na Categoria B, se afetos à respetiva atividade, pelo que, numa possível alienação, o valor de aquisição a considerar no cálculo da mais-valia da Categoria B será o valor do bem à data em que este foi adquirido pelo falecido. Se os rendimentos não se qualificarem como afetos à atividade, os mesmos são tributados no âmbito da categoria F à taxa de 28% e, no caso de alienação, enquadrados como rendimentos da categoria G;
- Numa possível alienação de quotas da sociedade, esse ganho constitui rendimentos da Categoria G, nos termos da alínea b) do nº 1 do artigo 10º do Código do IRS, em que o valor de aquisição será aquele que tenha sido considerado para efeitos de liquidação de imposto de selo, conforme o disposto no nº 1 do artigo 45º do mesmo Código. Se essas quotas se encontrarem afetas à atividade, o ganho será considerado rendimentos da Categoria B, nos termos da alínea c) do nº 2 do artigo 3º do Código do IRS, e apurado ao abrigo do artigo 46º do Código do IRC;
- Verificando-se uma competência cumulativa na CDT com Espanha, Portugal, na qualidade de Estado da fonte, aplica a lei interna nos rendimentos da Categoria B imputáveis a um estabelecimento estável, tributando os mesmos à taxa especial de 25%, nos termos da alínea a) do nº 6 do artigo 72º do Código do IRS.