

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do IRC

Artigo: 88.º

Assunto: Contrato de comodato para utilização de viatura ligeira de passageiros: enquadramento fiscal dos encargos suportados pelo comodatário e taxa de tributação autónoma aplicável

Processo: 2015 000801 (PIV n.º 8301), com Despacho de 2015-07-14, da SUBDG

Conteúdo: O sujeito passivo pretende saber qual a taxa de tributação autónoma a aplicar aos encargos suportados com uma viatura ligeira de passageiros que vem utilizando desde finais de 2014, ao abrigo de um contrato de comodato celebrado por tempo indeterminado.

A viatura ligeira de passageiros pertence a um familiar próximo do sócio gerente.

A questão prende-se com o facto de os encargos por si suportados (como comodatário) com a utilização da viatura (combustível, portagens, parques de estacionamento, entre outros) terem enquadramento no âmbito do n.º 3 do art.º 88.º do Código do IRC (CIRC), mas não existir um “custo de aquisição” que permita saber qual a taxa de tributação autónoma a aplicar.

A dúvida é reforçada pelo facto de a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) ter já divulgado fichas doutrinárias em que enquadra de modo diferente os encargos relacionados com o “rent-a-car” e com o “renting”: no primeiro caso, a AT entende que é aplicável a taxa de tributação autónoma prevista na alínea a) do n.º 3 do art.º 88.º do CIRC (10%); no segundo caso, entende que é aplicável a taxa associada ao preço que o locador considerou para o cálculo da renda.

### ENTENDIMENTO SANCIONADO

1. O contrato subjacente à utilização da viatura é um contrato de comodato, definido no art.º 1129.º do Código Civil como sendo «o contrato gratuito pelo qual uma das partes entrega à outra certa coisa, móvel ou imóvel, para que se sirva dela, com a obrigação de a restituir».

2. Este contrato não pode ser confundido com o contrato de locação que, de acordo com o art.º 1022.º do Código Civil, «é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição».

3. Apesar de serem contratos distintos, não há dúvida que, também no regime de comodato, o sujeito passivo que utiliza a viatura (o comodatário) suporta determinados encargos, uns associados à própria utilização (como, por exemplo, o combustível) e outros relacionados com a sua manutenção e conservação.

4. Assim, antes de ser analisada a questão da tributação autónoma, há que saber se todos os gastos que a empresa suporta com a viatura, um bem que não faz parte do seu património, podem ou não concorrer para a formação do

lucro tributável.

A) Dedutibilidade dos gastos incorridos com a viatura

5. No que se refere aos combustíveis, a alínea j) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC preceitua que não são dedutíveis «Os encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu ativo ou por ele utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais».

6. Nesta norma antiabuso, o legislador vem exigir, em primeiro lugar, que os encargos com combustíveis respeitem a bens que pertençam ao ativo da empresa (por exemplo, uma viatura que tenha sido objeto de um contrato de compra e venda ou de um contrato de locação financeira) ou que estejam a ser utilizados em regime de locação (por exemplo, ao abrigo de um contrato de «renting») e, em segundo lugar, que não sejam ultrapassados os consumos normais.

7. Ora, no presente caso, a viatura não pertence ao ativo da requerente nem está a ser utilizada em regime de locação.

8. Se o legislador pretendesse afastar da restrição à dedutibilidade imposta pela alínea j) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC os encargos com combustíveis respeitantes a viaturas utilizadas em regime de comodato, tê-lo-ia dito expressamente.

9. Conclui-se, portanto, que o montante total dos encargos com combustíveis não é fiscalmente dedutível.

10. Quanto aos restantes encargos inerentes à utilização da viatura (reparações, despesas de conservação, portagens e estacionamento), a sua dedutibilidade só é possível se a viatura for exclusivamente utilizada pelo comodatário no âmbito da sua atividade, de modo a que seja possível concluir que os gastos são suportados para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Para além disso, os gastos têm de estar comprovados documentalmente nos termos dos n.ºs 3, 4 e 6 do art.º 23.º do respetivo Código.

11. Também não são dedutíveis na esfera da requerente os encargos que sejam imputáveis ao proprietário da viatura (por exemplo, o imposto sobre veículos).

B) Tributação autónoma

12. No que se refere à tributação autónoma, salienta-se que quer sejam ou não dedutíveis fiscalmente, todos os encargos suportados com a viatura estão sujeitos a tributação autónoma, nos termos do n.º 3 do art.º 88.º do CIRC.

13. Este preceito prevê, nas suas alíneas a) a c), a aplicação de várias taxas (10%, 27,5% e 35%), consoante o custo de aquisição da viatura.

14. Ora, sendo o comodato um contrato gratuito, o comodatário não tem de pagar ao comodante qualquer renda mensal que possa ser associada ao custo

de aquisição da viatura em causa.

15. No entanto, o contrato de comodato celebrado pelo sujeito passivo permite-lhe a utilização da viatura por tempo indeterminado.

16. Isso significa que a requerente vai desfrutar da viatura durante a respetiva vida útil, retirando dela as mesmas vantagens – associadas à sua utilização – que retiraria se a viatura tivesse sido objeto de contrato de aquisição, de locação financeira, ou mesmo de “renting”.

17. O contrato em causa não pode ser comparado com um contrato de “rent-a-car”, já que este, sendo um contrato de aluguer sem condutor celebrado por um período muito curto, não é assimilável a uma aquisição.

18. Assim, tal como acontece num contrato de aquisição direta, de locação financeira ou de “renting”, a taxa de tributação autónoma dos encargos (dedutíveis ou não dedutíveis) que o sujeito passivo vai suportando, ao longo do contrato de comodato, pela utilização e conservação da viatura ligeira de passageiros, terá por referência o custo de aquisição da mesma, o qual deve ser solicitado ao comodante (que, no presente caso, é um familiar próximo do comodatário) e integrado no processo de documentação fiscal a que se refere o art.º 130.º do CIRC.