

APECA

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA
DAS EMPRESAS
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO

Enquadramento jurídico-tributário dos contratos de comodato

Têm-nos sido colocadas diversas questões sobre o enquadramento fiscal dos contratos de comodato quer em sede de imposto do selo, quer quanto à dedutibilidade de gastos em sede de IRS e IRC, quando tais contratos envolvem a cedência gratuita de equipamentos afetos à exploração.

Com efeito, a figura do comodato tem surgido com alguma frequência no desenvolvimento da atividade de diversos sujeitos passivos.

Neste artigo vamos procurar esclarecer essas dúvidas efetuando o respetivo enquadramento jurídico-tributário.

Conceito de contrato de comodato

De acordo com o artigo 1129.º do Código Civil, o contrato de comodato é um contrato pelo qual uma das partes (comodante) proporciona à outra (comodatário), mediante entrega, o gozo temporário de uma coisa móvel ou imóvel, com a obrigação de a mesma ser restituída.

Nestes termos, o contrato de comodato, além de não incluir qualquer pagamento de prestações a cargo do comodatário, só se completa com a entrega da coisa. Nesse âmbito, a coisa a entregar tem de ser fungível para que seja possível a sua restituição. No entanto, mesmo sendo gratuito, o comodato implica responsabilidades, não só para o comodatário, como também para o comodante.

A principal obrigação do comodatário é a de guardar e conservar a coisa emprestada (obrigação semelhante à do locatário de pagar a renda ou aluguer), ou seja, o comodatário obriga-se a vigiar a coisa e evitar que ela seja furtada ou danificada por terceiros e obriga-se a praticar os atos

necessários à manutenção da mesma. Impõe a alínea d) do artigo 1135.º do Código Civil, que o comodatário não pode fazer da coisa um uso imprudente.

O comodatário é obrigado a entregar o bem quando o prazo, estipulado no contrato, terminar ou quando o bem for emprestado para determinado efeito e esse efeito ter sido produzido.

De acordo com o artigo 1131.º do Código Civil, a duração do contrato de comodato pode ser estabelecida livremente por acordo das partes, desde que o fim para que a coisa é emprestada seja lícito. O fim do contrato pode resultar portanto do próprio contrato e respetivas circunstâncias.

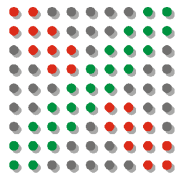
Não obstante a existência de prazo, o comodante pode resolver o contrato, se para isso tiver justa causa, determinando ainda o artigo 1141.º do Código Civil que o contrato caduca pela morte do comodatário.

Sujeição a Imposto do Selo

Por força do disposto no n.º 1 do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo, incide imposto do selo sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.

Até 2008-12-31, a verba 5 da Tabela Geral do Imposto do Selo, determinava que o comodato estava sujeito a imposto do selo, desde que o seu valor excedesse os € 600,00, sendo o imposto calculado sobre o valor do comodato, aplicando-se-lhe a taxa de 0,8%.

Sucedo que a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2009) veio revogar a mencionada verba. Em resultado desta revogação, o comodato deixou de estar sujeito a imposto do selo desde 2009-01-01. Não há igualmente qualquer obrigação de comunicação do contrato à Autoridade Tributária, no atual quadro legal.



APECA

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA
DAS EMPRESAS
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO

Afetação à atividade de equipamento cedido através de contrato de comodato e suas consequências para efeitos de IRS e IRC

A Autoridade Tributária já se pronunciou sobre esta matéria, particularmente em sede de IRS. Sobre o assunto podem ser consultadas as informações vinculativas relativas aos processos n.º 6067/2009 e 6070/2009, ambas sancionadas por despacho do Subdiretor-Geral do IR, de 2009-11-18, cujas conclusões, em nossa opinião são igualmente válidas para efeitos de IRC.

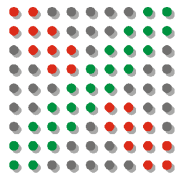
Perante a situação de se afetar ao exercício da atividade empresarial ou profissional, equipamento cedido através de contrato de comodato, cuja aquisição foi concretizada através de contrato de locação financeira, há que distinguir duas situações:

- a) Dedução das depreciações e/ou rendas dos equipamentos, e
- b) Dedução dos gastos conservação e manutenção dos mesmos.

Quando o equipamento cedido em comodato foi adquirido pelo comodante com recurso a financiamento através de contrato de locação financeira, é a este, na qualidade de locatário do bem, que compete a obrigação de pagamento das respetivas rendas.

Mantendo-se a propriedade jurídica do bem na esfera da locadora, o locatário, a quem é concedido o gozo do bem, está impedido de proporcionar a outrem o gozo total ou parcial do bem por meio da cessão onerosa ou gratuita da sua posição jurídica, sublocação ou comodato, exceto se a lei o permitir ou o locador o autorizar, nos termos do regime jurídico da locação financeira.

Por este motivo, e também porque, como já vimos, o que caracteriza o contrato de comodato é a entrega da coisa ter por fim o uso desta, os custos inerentes à propriedade do bem (rendas, depreciações), não podem ser aceites como gastos da atividade do comodatário, para efeitos da determinação do seu lucro tributável.



APECA

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA
DAS EMPRESAS
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO

É nosso entendimento que se aplica o mesmo enquadramento perante um comodato de um bem ou equipamento cuja propriedade pertença ao comodante.

No caso de o contrato incidir sobre viatura, levantam-se também outras questões fiscais que importa referir.

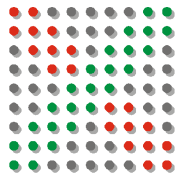
Perante a situação de se afetar ao exercício da atividade empresarial ou profissional, uma viatura cedida através de contrato de comodato, a AT entende que, ainda que prestado num contexto legislativo diverso do atual, mantém-se aplicável à atual categoria B, o entendimento constante da Circular n.º 21/94, de 12 de Outubro, no sentido de só poderem ser afetos ao exercício da atividade profissional independente os veículos registados em nome de terceiro se o sujeito passivo for locatário, usufrutuário ou possuir sobre o veículo um direito que lhe permita aceder à respetiva utilidade económica (conforme disposto no n.º 4 da citada Circular).

Assim, encontrando-se a utilização de determinada viatura afeta ao exercício da atividade legitimada por título jurídico, nomeadamente, através da celebração do contrato de comodato, as despesas com ela relacionadas (combustíveis, seguros, manutenção e conservação) poderão ser consideradas como custos para efeitos de determinação do lucro tributável.

No entanto, a AT entende ainda que caso a viatura objeto do comodato estivesse afeta a alguma atividade desenvolvida pelo comodante, este deverá proceder à sua desafetação do imobilizado.

Importa salientar que em nossa opinião, esta desafetação do ativo não corresponde a um abate, na medida em que o comodato não configura uma transmissão do bem. Assim, o comodante deve proceder à alteração do respetivo registo contabilístico em conformidade com o normativo que lhe for aplicável, evidenciando o bem numa conta de ativos não afetos à exploração.

Referimos uma vez mais que este entendimento é igualmente válido para efeitos de IRC.



APECA

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA
DAS EMPRESAS
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO

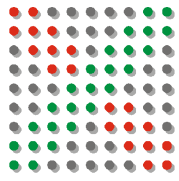
Quanto à consideração como gasto para efeitos da determinação do lucro tributável, das importâncias suportadas com despesas de conservação e manutenção, importa ter em consideração que se tratam de despesas inerentes e diretamente relacionáveis com a utilização do bem afeto à atividade, e que:

- o comodatário se encontra obrigado a “guardar e conservar a coisa emprestada”;
- no contrato de comodato a entrega da coisa tem por fim o uso desta, qual deve pertencer, continuamente, ao comodatário, pois é em atenção a ele que o contrato é celebrado.

Assim, as referidas despesas de conservação e manutenção são consideradas na esfera do utilizador do equipamento, isto é, na determinação do lucro tributável da categoria B do IRS no regime da contabilidade bem como do IRC.

No caso particular das viaturas, importa ainda ter em atenção se tais gastos estão sujeitos a tributação autónoma, nos termos e condições expostos no artigo 88.º do Código do IRC. Para o efeito, competirá ao comodatário demonstrar o valor de aquisição da viatura (mediante informação cedida pelo comodante), uma vez que este elemento é fundamental para a determinação da taxa de tributação autónoma prevista no n.º 3 do referido artigo.

Em conclusão, sempre que a utilização de máquina, viatura ou equipamento afeto ao exercício de uma atividade se encontre legitimada por título jurídico, através da celebração do contrato de comodato, as despesas relacionadas com a sua manutenção e conservação são consideradas como gasto para efeitos da determinação do lucro tributável, o que não acontece com os custos inerentes à propriedade do bem, como é o caso das depreciações.



APECA

ASSOCIAÇÃO PORTUGUESA
DAS EMPRESAS
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO

E quanto ao IVA?

O enquadramento de um contrato de comodato em sede de IVA não tem tido apreciação unânime junto dos juristas e consultores fiscais.

Em primeiro lugar, importa relembrar que o conceito de prestação de serviços consignado no n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA tem natureza residual.

Nestes termos somos de opinião que o comodato configura uma operação sujeita a IVA à taxa normal, por força do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA, sempre que o comodante seja sujeito passivo do imposto.

Nos termos desta disposição legal, para efeitos de IVA, consideram-se efetuadas a título oneroso, as prestações de serviços a título gratuito efetuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma.