

**D.G.T.**

**Nº Consulta: V1616-14**

**Vivienda arrendada destinada parcialmente a despacho profesional. Deducibilidad en el rendimiento neto de la actividad de los gastos relacionados con el inmueble.**

**Fecha: 23 de junio de 2014**

**Art. 29 L.I.R.P.F. (L35/2006)**

**Art. 22 R.I.R.P.F. (RD439/2007)**

### **DESCRIPCION DE LOS HECHOS**

El consultante que ejerce una actividad económica de agente comercial ha arrendado una vivienda en la que reside con una plaza de garaje y un trastero anexos.

El consultante destina parte de dicha vivienda a despacho profesional y en el trastero guarda muestrarios que utiliza en el ejercicio de su actividad.

Además, manifiesta que la plaza de garaje referida se destinará al aparcamiento de un vehículo afecto al desarrollo de su actividad.

### **CUESTION PLANTEADA**

Si a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tienen la consideración de deducibles en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica del consultante los siguientes gastos:

1. Las tasas de aparcamiento, la parte del alquiler correspondiente a la plaza de garaje referida y los gastos de aparcamiento en parkings públicos derivados de la utilización de un vehículo afecto a su actividad.

2. Los gastos relacionados con la parte de la vivienda y el trastero referidos.

### **CONTESTACION**

Sin perjuicio de lo que se expone a continuación, debe señalarse que la deducibilidad de cada uno de los gastos objeto de consulta está condicionada, a que queden convenientemente justificados mediante el original de la factura normal o simplificada (o documento equivalente emitido antes de 1 de enero de 2013) y registrados en los libros-registro que, con carácter obligatorio, deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, siempre que determinen el rendimiento neto de las mismas en el régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

No obstante, conviene señalar que la competencia para la comprobación de los medios de prueba aportados como justificación de las deducciones y gastos y para la valoración de las mismas corresponde a los servicios de Gestión e Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Dicho lo anterior, se procede a analizar la deducibilidad de cada uno de los gastos objeto de consulta.

1. Deducibilidad de las tasas de aparcamiento, del alquiler de la plaza de garaje y de los gastos de aparcamiento en parkings públicos derivados de la utilización de un vehículo afecto a la actividad del consultante.

El artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del 31 de marzo) –en adelante RIRPF- regula los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, estableciendo que:

“1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente, con independencia de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes:

- a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad.
- b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.
- c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

En ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros y los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento y recreo.

2. Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquéllos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1º Aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesorio y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.

2º Aquéllos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

4. Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesorio y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo los siguientes supuestos:

- a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.

b) Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

c) Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.

d) Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.

e) Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el Anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho Anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

De acuerdo con este precepto, y teniendo en cuenta que la actividad económica de representante o agente comercial se encuentra entre las excepciones contempladas en el apartado 4 anteriormente citado, debe señalarse que el vehículo de turismo del consultante se entenderá afectado a la actividad económica desarrollada por el mismo cuando se utilice exclusivamente en la misma, sin perjuicio de la posibilidad de utilización para necesidades privadas cuando la misma sea accesoria y notoriamente irrelevante.

La determinación del cumplimiento de la letra d) del artículo 22.4 del RIRPF es una cuestión de hecho que este Centro Directivo no puede entrar a valorar, sino que deberá acreditar el contribuyente por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, según dispone el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuya valoración corresponde efectuar a los órganos que tienen atribuidas las competencias de comprobación e inspección de la Administración Tributaria.

Dicho lo anterior, la deducibilidad de los gastos correspondientes al estacionamiento en parkings públicos, al alquiler de la plaza de garaje y a las tasas de aparcamiento derivados de la utilización de un vehículo de turismo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas viene condicionada a la afectación del vehículo a la actividad económica desarrollada por el consultante en los términos señalados.

Por tanto, si el vehículo no se pudiera considerar afecto a la actividad económica del consultante, ni los gastos correspondientes al estacionamiento en parkings públicos, ni el importe que corresponda al alquiler de la plaza de garaje, ni las tasas de aparcamiento satisfechas por el mismo, serían gasto fiscalmente deducible.

Dado que en el caso de vehículos destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales se permite excepcionalmente, como antes se ha referido, la posibilidad de utilización para necesidades privadas cuando la misma sea accesoria y notoriamente irrelevante, debe tenerse en cuenta que únicamente tendrán la consideración de deducibles los gastos relativos a la utilización del vehículo que guarden la debida correlación con los ingresos de la actividad económica, no teniendo, por tanto, tal consideración aquellos importes que estén relacionados con la utilización del vehículo para necesidades privadas.

Adicionalmente, debe señalarse que la deducibilidad de la plaza de garaje objeto de consulta quedará condicionada a que la misma no se destine, en todo o en parte a

satisfacer necesidades particulares del contribuyente, al tratarse de un elemento patrimonial indivisible. Lo que ocurriría, por ejemplo, en caso de que se utilizara asimismo para el estacionamiento de otros vehículos no afectos.

En el supuesto de que el vehículo estuviera afecto a la actividad económica, dada la especial característica del gasto correspondiente a las tasas de aparcamiento (no existe factura nominativa de la misma), la deducibilidad de la tasa estará condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que sean necesarios para la obtención de los ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica.

No obstante, la comprobación de la correlación con los ingresos de las tasas satisfechas por el consultante no es una cuestión de derecho, sino de hecho, pues se debe comprobar las características de la actividad desarrollada por el consultante, por lo que este Centro Directivo no puede pronunciarse al respecto, siendo competencia su comprobación de los órganos de Gestión e Inspección de la Administración Tributaria.

2. Deducibilidad de los gastos relacionados con la parte de la vivienda que la consultante destina al desarrollo de su actividad y del trastero referidos.

Del artículo 22 del RIRPF referido con anterioridad se desprende que la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas permite la afectación parcial de elementos patrimoniales divisibles, siempre que la parte afectada sea susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto. Cumpliéndose esta condición, se podrá afectar la totalidad de la parte de la vivienda que se utilice para el desarrollo de la actividad económica ejercitada por el consultante.

Esta afectación parcial supone que el consultante podrá deducirse la totalidad de los gastos derivados del arrendamiento de la vivienda, como pueden ser amortizaciones, IBI, intereses, tasa de basuras, comunidad de propietarios, etc, proporcionalmente a la parte de la vivienda afectada.

Ahora bien, con independencia del título que ostente sobre la referida vivienda habitual, los gastos derivados de los suministros (agua, luz, calefacción, teléfono, conexión a Internet, etc.) solamente serán deducibles cuando los mismos se destinen exclusivamente al ejercicio de la actividad, no pudiendo aplicarse, en este caso, la misma regla de prorrateo que se aplicará a los gastos derivados del arrendamiento de la vivienda.

En cuanto al trastero arrendado conjuntamente con la vivienda, al tratarse de un elemento patrimonial indivisible, el consultante podrá deducir la parte del arrendamiento que satisfaga por el alquiler del mismo, únicamente si se utiliza exclusivamente para el desarrollo de su actividad, sin que de lo manifestado en la consulta se deduzca dicha utilización exclusiva.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.