

SOBRE LA DEDUCIBILIDAD DE ESTUDIOS RELACIONADOS CON LA ACTIVIDAD.

Entremos a analizar la deducibilidad en los rendimientos de una determinada actividad profesional, de los gastos de estudios relacionados con aquella.

El artículo 28 de la Ley 35/2006 viene a disponer:

“1. El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva.”

A efectos de lo dispuesto en el artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

(...).”

Esta remisión genérica a la normativa del Impuesto sobre Sociedades, nos lleva a lo dispuesto en el artículo 10.3 de la Ley 27/2014:

“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

Siendo así, tal y como ha venido a fijar la Dirección General de Tributos en numerosas Consultas Vinculantes, todo gasto contable será gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas:

- inscripción contable
- imputación con arreglo a devengo
- correlación de ingresos y gastos
- justificación documental
- siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.

En relación con la posibilidad de deducir estos gastos, nos parece de interés acudir a la interpretación dada por la Dirección General de Tributos.

En primer, pasamos a analizar la Consulta Vinculante V2587-16, de 13 de junio de 2016 (*graduado en Derecho necesita realizar el Master de Acceso a la Abogacía para poder ejercer como abogado*). La DGT viene a disponer que las cantidades satisfechas por el Máster, cuyo devengo se produjo con anterioridad al inicio de su actividad profesional, no serán deducibles en la determinación del rendimiento neto de dicha actividad.

Ahora bien, cabe determinar si el tratamiento sería el mismo si se procediera a cursar un Master cuando ya se viene ejerciendo la actividad. En este sentido, la CV1678-16, de 19 de abril de 2016, viene a concluir:

“...en la medida en que el gasto derivado del master sea deducible en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica desarrollada por el consultante, este último podrá deducirse el importe total del mismo cuando determine su rendimiento neto de actividades económicas con arreglo al método de estimación directa en cualquiera de sus modalidades.”

No obstante, hay que tener en cuenta que no es una aseveración categórica por parte de la DGT, sino que lo condiciona a la realidad de la correlación del gasto con los ingresos.

Otro ejemplo sería el de un abogado que, dada la creciente internacionalización del despacho para el que presta servicios, se convierte en imprescindible que adquiera dominio del inglés. En este sentido, la DGT en su Consulta Vinculante N°V0807-15, de 13 de marzo de 2015 viene a establecer de nuevo la exigencia de la correlación del gasto de los ingresos, si bien viene a disponer:

"En la valoración de esta correlación también deberá tenerse en cuenta el importe individualizado de los gastos, de manera que aquellos que sean excesivos o desmesurados, respecto de los que, con arreglo a los usos y costumbres, puedan considerarse gastos normales, pueden considerarse como no deducibles, pues se trata de conceptos fronterizos entre los gastos exigidos por el desarrollo de la actividad y aquellos que vienen a cubrir necesidades particulares, de tal manera que en algunos casos existe una coincidencia entre unos y otros. No debe olvidarse que la normativa del Impuesto (artículos 29 de la LIRPF y 22 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF), exige distinguir entre el patrimonio del contribuyente afecto a la actividad económica y el destinado a la atención de las necesidades particulares, y que la propia normativa del Impuesto, establece unas cuantías máximas exceptuadas de gravamen en el caso, por ejemplo, de gastos de manutención cuando se trata de gastos producidos por desplazamientos laborales, a través del régimen de dietas exentas (artículo 9 del Reglamento del Impuesto)."

En este mismo sentido, la Consulta Vinculante N°V3631-15, de 19 de noviembre de 2015, viene a concluir en los mismos términos en relación con los gastos de obtención de un Doctorado por quién desarrolla una actividad de consultor financiero:

"Esta remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, nos lleva al artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que en su apartado 3 dispone que "en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

De acuerdo con lo anterior, la deducibilidad de los gastos está 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 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 entre el gasto que supone la realización del curso objeto de consulta y la obtención de los ingresos del 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 del Impuesto.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe recordar que la deducibilidad de un gasto está condicionada además, entre otros requisitos, a que quede convenientemente justificado mediante el original de la factura normal o simplificada (o documento equivalente emitido antes de 1 de enero de 2013) y registrado en los libros-registro que, con carácter obligatorio, deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, siempre que, como se ha indicado, determinen el rendimiento neto de las mismas en el régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

Con arreglo a lo anteriormente expuesto, en la medida en que el gasto derivado del curso de doctorado sea deducible en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica desarrollada por el consultante, este último podrá deducirse el importe total

del mismo cuando determine su rendimiento neto de actividades económicas con arreglo al método de estimación directa en cualquiera de sus modalidades.”

En este sentido, en relación con la posible correlación en el caso de que se cursen estudios de criminología, localizamos más recientemente la Consulta Vinculante N°V1200-17, de 18 de mayo de 2017:

“Descripción de hechos

El consultante desarrolla la actividad económica de la abogacía, especializado en derecho penal. Está matriculado en un grado oficial de criminología en una Universidad Pública.

(...)

Contestación

(...)

No obstante, **la comprobación de la correlación entre el gasto que supone la realización del grado objeto de consulta y la obtención de los ingresos del 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 del Impuesto.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe recordar que la deducibilidad de un gasto está condicionada además, entre otros requisitos, a que quede convenientemente justificado mediante el original de la factura normal o simplificada (o documento equivalente emitido antes de 1 de enero de 2013) y registrado en los libros-registro que, con carácter obligatorio, deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, siempre que, como se ha indicado, determinen el rendimiento neto de las mismas en el régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

Con arreglo a lo anteriormente expuesto, **en la medida en que el gasto derivado del grado sea deducible en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica desarrollada por el consultante, este último podrá deducirse el importe total del mismo cuando determine su rendimiento neto de actividades económicas con arreglo al método de estimación directa en cualquiera de sus modalidades.”**

Expuesto lo anterior, cabe concluir que los gastos para la obtención de estudios dependerá de la correlación del mismo con los ingresos de la actividad desarrollada, lo cual se trata de una cuestión de hecho que deberá ser puesta de manifiesto por el contribuyente por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, sin que en principio el hecho de que guarde relación con la actividad se configure como prueba suficiente de tal correlación.

No obstante, como hemos analizado, se trata de una cuestión de hecho que deberá probarse por el contribuyente y valorarse por los órganos de comprobación de la Administración.

En tal caso, desde nuestro punto de vista, si se probara tal correlación no lo sería con los ingresos de un determinado ejercicio, sino que tendría una proyección plurianual, lo cual parece encajar más con la definición de activo que con la de gasto corriente del ejercicio.

Salvo mejor opinión.