

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 7/2024 de 8 Ene. 2024, Rec. 2779/2022

Ponente: Toledano Cantero, Rafael.

Nº de Sentencia: 7/2024

Nº de Recurso: 2779/2022

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

Diario LA LEY, Nº 10438, Sección Sentencias y Resoluciones, 2 de Febrero de 2024, **LA LEY**

ECLI: ES:TS:2024:41

El incremento de la deducción por maternidad se condiciona únicamente a la autorización administrativa de apertura y funcionamiento de la guardería

INTERÉS CASACIONAL. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Deducciones de la cuota. Por maternidad. La expresión «guarderías o centros de educación infantil autorizados» del artículo 81.2, párrafo 1º, de la LIRPF que condiciona la aplicabilidad del incremento del importe de la deducción controvertida debe entenderse en el sentido de que la autorización exigida por el citado precepto no es la otorgada por la Administración educativa correspondiente, que solo es exigible a los centros de educación infantil, sino a la que resulte precisa para la apertura y funcionamiento de la actividad de custodia de menores en guarderías, según las disposiciones normativas aplicables a este tipo de centros.

El Tribunal Supremo estima recurso de casación interpuesto por la obligada tributaria contra sentencia del TSJ de Extremadura, relativa a solicitud de rectificación de la autoliquidación del IRPF, ejercicio 2018 y estimando recurso contencioso-administrativo, anula la resolución económico administrativa así como la resolución denegatoria de la rectificación de la autoliquidación y en su lugar estima la solicitud, con la devolución del importe correspondiente con los intereses legales como ingreso tributario indebido.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 7/2024

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 8 de enero de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2779/2022, promovido por doña María, representada por el procurador de los Tribunales don Pablo Gutiérrez Fernández, bajo la dirección letrada de doña María Benito Calvo, contra la sentencia núm. 81/2022, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, de 16 de febrero de 2022, dictada en el procedimiento ordinario núm. 527/2021 (LA LEY 32955/2022).

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por doña María contra la sentencia núm. 81/2022, de 16 de febrero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, desestimatoria del recurso núm. 527/2021, promovido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura de 22 de julio de 2021, que desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra el acuerdo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Cáceres que, a su vez, había desestimado la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»] del ejercicio 2018.

SEGUNDO.- La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en los siguientes razonamientos:

«CUARTO. - Para llevar a cabo esta labor, preciso es iniciarla con una nueva lectura de la finalidad de la ampliación de la deducción, que es, según la Exposición de Motivos, "que no solo estimulará la incorporación de la mujer al mercado laboral sino que, al tenerse en cuenta tales gastos, facilitará la conciliación de la vida familiar y laboral y el acceso del hijo menor de tres años al primer ciclo de la educación infantil".

Por tanto, una de las finalidades es el acceso del hijo menor de tres años al primer ciclo de la educación infantil.

Ello supone rechazar el planteamiento de la demanda al traer a colación la contestación del Defensor del Pueblo, de fecha 26/07/2021, que hace a una queja por un asunto similar, pues en ella sólo se considera como finalidad de la norma el "fomento de la incorporación de la mujer al trabajo remunerado y el fomento de la conciliación", concluyendo que son finalidades que "no parece que tengan relación con una autorización al centro de custodia de los menores, ya que este requisito se refiere a la "educación", la cual no se cita entre las finalidades de la medida".

Sentado, ello parece razonable que sólo las guarderías que presten el primer ciclo de educación infantil puedan ser las consideradas por la norma, no las demás, pues sólo las primeras permiten el acceso del hijo menor de tres años al primer ciclo de la educación infantil.

En palabras de la LOE, solo se consideran las guarderías que tengan carácter educativo (artículo 14.2).

Y partiendo de esta premisa, las normas que regulan "la educación" establecen desde siempre un control administrativo sobre los centros que la prestan. Así, la Ley Orgánica 8/1985, de 3 de julio, reguladora del derecho a la educación (LA LEY 1717/1985), después de establecer en el artículo 23 que "La apertura y funcionamiento de los centros docentes privados que impartan enseñanzas tanto de régimen general como de régimen especial se someterán al principio de autorización administrativa", se preocupa, en el artículo siguiente, de imponer que "2. Por razones de protección a la infancia, los centros privados que acogen de modo regular niños de edades correspondientes a la educación infantil quedarán sometidos al principio de autorización administrativa a que se refiere el artículo 23".

Por su parte la LOE, en la redacción anterior a la llevada a cabo por el artículo único de la L.O. 3/2020, de 29 de diciembre (LA LEY 26271/2020), por la que se modifica la L.O. 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (LA LEY 4260/2006) («B.O.E.» 30 diciembre), establecía, en su artículo 14.7 que "Las Administraciones educativas determinarán los contenidos educativos del primer ciclo de la educación infantil de acuerdo con lo previsto en el presente capítulo. Asimismo, regularán los requisitos que hayan de cumplir los centros que impartan dicho ciclo, relativos, en todo caso, a la relación numérica alumnado-profesor, a las instalaciones y al número de puestos escolares".

Esa misma LOE, a partir de la reforma llevada a cabo por la L.O 3/2020 (LA LEY 26271/2020), ya impone, con

rotundidad, que "2. Los centros que acojan de manera regular durante el calendario escolar a niños y niñas con edades entre cero y seis años deberán ser autorizados por las Administraciones educativas como centros de educación infantil". Y esta es la razón por la que la guardería de la Universidad de Extremadura, donde se hacen los gastos de custodia ahora reclamados, ya dispone también de autorización de la Administración de Educación.

Ello significa que la controversia que ahora resolvemos carece de sentido con posterioridad a esta modificación.

En definitiva, la finalidad mencionada determina, a nuestro juicio, que el reglamento no ha sobrepasado la delimitación que la Ley hace de la ampliación de la deducción, cumpliendo correctamente la función de complemento que le corresponde.

No aceptamos, por tanto, la conclusión de la demanda, que sostiene que para la aplicación de la deducción por gastos de guarderías debe ser suficiente con que el centro cuente con la pertinente licencia municipal. Este planteamiento supondría aceptar que cuando la Ley habla de guarderías autorizadas, se está refiriendo a guarderías en situación de legalidad, no a las clandestinas o ilegales, lo que, evidentemente, no se sostiene. Por eso cuando la Ley exige autorización tiene que ser una distinta a la que permite el ejercicio de la actividad con local abierto al público. Y esa autorización es la de la Administración Educativa, pues lo que se pretende es el acceso del hijo menor de tres años al primer ciclo de la educación infantil.

QUINTO.- Analizamos a continuación el resto de los argumentos esgrimidos en la demanda, comenzando por rechazar que "una obligación formal de información no puede incidir en la configuración material de un incentivo fiscal", pues es indiferente el precepto reglamentario, y su rúbrica, en el que se inserte la colaboración que la Ley establece en favor del Reglamento. Lo determinante es que tal colaboración se haga en los términos expuestos anteriormente.

Y ningún obstáculo existe para que el legislador estatal decida terminar de configurar los elementos de la obligación tributaria principal supeditándolos a una autorización que deberá otorgar la Administración competente, en cada caso. En este la competencia en materia de "educación" corresponde a las Comunidades Autónomas, con lo que sólo ellas pueden autorizar a las guarderías para que actúen como centros de educación infantil en su primer ciclo.

La vulneración del Derecho europeo: libertad de establecimiento y prestación de servicios; principio de unidad de mercado y ayudas de estado, y de los principios constitucionales de igualdad, capacidad económica, justicia tributaria y reserva de ley se sustentan en un planteamiento incorrecto. La norma cuestionada tiene una clara finalidad extrafiscal que la justifica, y la hace inmune a las vulneraciones alegadas, pues persigue unos objetivos legítimos desde el punto de vista constitucional, destacadamente promover el acceso del hijo menor de tres años al primer ciclo de la educación infantil, sin que se violen ninguno de los principios esgrimidos en la demanda, aceptando la Sala los argumentos de la Abogacía del Estado en su contestación».

El procurador de la Sra. María preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 1 de abril de 2022, identificando como normas legales que se consideran infringidas: (i) el artículo 81.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LA LEY 11503/2006) y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio [«LIRPF (LA LEY 11503/2006)»]; (ii) el artículo 69.9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 439/2007 (LA LEY 3030/2007), de 30 de marzo [«RIRPF»]; (iii) la jurisprudencia sobre la naturaleza y los límites del reglamento respecto a la ley contenida en las sentencias dictadas por la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 10 de julio de 1992 (rec. 617/1992 (LA LEY 35934/1992), ECLI:ES:TS:1992:5717) y de 20 de mayo de 1992 (ECLI:ES:TS:1992:11825); (iv) los artículos 12.2 y 14.7 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (LA LEY 4260/2006) [«LOE»]; (v) el artículo 31 de la Constitución española (LA LEY 2500/1978) [«CE»]; i (vi) la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre las actividades comparables a efectos del IVA.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 4 de abril de 2022.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 27 de octubre de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

«2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar cómo debe interpretarse la expresión "guarderías o centros de educación infantil autorizados" contenida

en el artículo 81.2, párrafo 1º, de la Ley del IRPF (LA LEY 11503/2006) que condiciona la aplicabilidad del incremento del importe de la deducción por maternidad y, en particular, aclarar si debe entenderse que la autorización exigida por el citado precepto a las guarderías o centros de educación infantil es, en todo caso, la otorgada por la Administración educativa correspondiente.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 81.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LA LEY 11503/2006) y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

3.2. El artículo 69.9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 439/2007 (LA LEY 3030/2007), de 30 de marzo.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA (LA LEY 2689/1998)».

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LA LEY 2689/1998) [«LJCA (LA LEY 2689/1998)»], la representación de doña María, mediante escrito registrado el 15 de diciembre de 2022, interpuso el recurso de casación en el que pretende «[...] que se interprete, estableciendo jurisprudencia al respecto, la alusión que el artículo 81.2 de la LIRPF (LA LEY 11503/2006) hace a guarderías y centros de educación infantil autorizados como entidades independientes y diferenciadas, sin que las primeras requieran para la aplicación de la deducción disponer de la autorización de la Administración educativa competente, exigencia introducida extralimitándose en contra del sentir de la Ley por el artículo 69.9 del RIRPF que no debe aplicarse al presente caso, así como las disposiciones de la LOE, por estar ante una guardería que no requiere para su apertura autorización educativa. [...]» (pág. 17 del escrito de interposición). Y desarrolla esta pretensión en los siguientes argumentos:

«A. Que se considere aplicable al caso el artículo 81.2 de la LIRPF (LA LEY 11503/2006) puesto que no exige a las guarderías, como ente diferenciado de los centros de educación infantil, que tengan autorización de la administración educativa competente, pues sólo alude a estos últimos conforme a lo establecido en la LOE.

B. Que el artículo 81.2 por su ubicación en la deducción por maternidad tiene una finalidad de conciliación familiar y laboral, cuyo objeto es fomentar la reincorporación de las madres trabajadoras al mercado laboral, no educativa, puesto que de serlo debería poder aplicarse también a los padres como sucede con las deducciones autonómicas que cubren gastos educativos, resultando la deducción discriminatoria en caso contrario.

C. Que los gastos de custodia, establecidos en el artículo 81.2 de la LIRPF (LA LEY 11503/2006), no son sinónimos de gastos educativos y por ello no puede exigirse a los centros en los que se realicen tareas de custodia de menores la autorización de la administración educativa.

D. Que la aplicación del artículo 69.9 del RIRPF al presente caso implicaría una vulneración del principio de igualdad entre las madres que lleven a sus hijos custodiados en centros de educación infantil autorizados respecto de aquellas que los llevan a guarderías, a pesar de que los servicios prestados son idénticos y que la bonificación que pretende aplicarse se centra en los gastos en servicios de custodia.

E. Que de aplicarse el artículo 69.9 del RIRPF al presente caso se introduciría por una norma reglamentaria una condición no vinculada a la incorporación de las madres trabajadoras al mercado laboral en contra del sentir de la ley y de la ubicación de la bonificación» (págs. 17-18).

Finalmente solicita que esta Sala «[...] dicte, en su día, sentencia por la que, CASE Y ANULE la sentencia recurrida, estimando plenamente [su] recurso en los términos interesados y reconociendo el derecho al incremento de la deducción por gastos de guardería en la declaración del IRPF 2018 de Dña. María, con la correspondiente rectificación de la autoliquidación presentada y la posterior devolución de la cantidad resultante incrementada en el interés legal y de demora correspondiente, con expresa condena en costas a la Administración demandada».

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 15 de febrero de 2023, escrito de oposición en el que razona que «[...] para tener derecho al incremento de la deducción de ese precepto y apartado, se exige, cuando el gasto se realice en guarderías, que estas cuenten con la correspondiente autorización de la Administración competente en materia educativa, del mismo modo que ese

requisito se exige cuando se trata de otros centros de educación infantil, [...]»; y atendiendo «[...] al preámbulo de la Ley 6/2018 (LA LEY 10983/2018), de PGE para 2018, el propio legislador explicita el objetivo perseguido con el incremento del incentivo fiscal: el objetivo, reconoce expresamente, no es otro que el acceso del menor al primer ciclo de la educación infantil. [...]», de manera que -se afirma-, «[...] el incentivo fiscal aparece vinculado al ámbito educativo», esto es, «[...] no todo cuidado de un menor de tres años se puede encuadrar dentro del concepto de primer ciclo de educación infantil» (págs. 11- 12 del escrito de oposición).

Seguidamente, partiendo de que debe tratarse, como dice el artículo 81.2 de la Ley, de "guarderías o centros de educación infantil autorizados", aduce que, frente a lo alegado de contrario, «[...] el artículo 69.9, citado, se limita, [...] a detallar los datos de identificación y los correspondientes a la autorización del centro expedida por la administración educativa competente, lo cual no supone exceso alguno sino una simple concreción propia de un reglamento [...]» (págs. 18-19), negando tanto las infracciones de preceptos constitucionales como de la doctrina jurisprudencial.

Por ello, como respuesta a la cuestión casacional formulada propone que se fije como doctrina que: «La expresión "guarderías o centros de educación infantil autorizados" contenida en el artículo 81.2, párrafo 1º, de la Ley del IRPF (LA LEY 11503/2006) que condiciona la aplicabilidad del incremento del importe de la deducción por maternidad debe entenderse en el sentido de que, la autorización exigida por el citado precepto a las guarderías o centros de educación infantil es, en todo caso, la otorgada por la Administración educativa correspondiente, sin que exista exceso reglamentario alguno en el artículo 69.9 del Reglamento del IRPF», y suplica a la Sala que «[...] dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida».

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA (LA LEY 2689/1998), al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 19 de diciembre de 2023, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 81/2022, de 16 de febrero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, desestimatoria del recurso núm. 527/2021, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Extremadura [«TEAREx»], de 22 de julio de 2021, que desestimó la reclamación económico-administrativa formulada frente al acuerdo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Cáceres que, a su vez, había desestimado la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»] del ejercicio 2018, para incluir, de acuerdo con lo previsto en el artículo 81.2 LIRPF (LA LEY 11503/2006), el incremento adicional de la deducción por maternidad por gastos de custodia de sus hijos menores de tres años en la guardería de la Universidad de Extremadura, que en ese año no tenía autorización de la Consejería de Educación de la Junta de Extremadura para funcionar como centro docente privado.

SEGUNDO.- Antecedentes del litigio y argumentación de la sentencia recurrida.

Los antecedentes del litigio son como sigue:

1º.- Solicitud de rectificación de autoliquidación.

Con posterioridad a la presentación de la autoliquidación correspondiente al IRPF, ejercicio 2018, doña María presentó, ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Cáceres, solicitud de rectificación de la mencionada autoliquidación al considerar que tenía derecho al incremento de la deducción por maternidad declarada, al amparo del artículo 81.2 de la LIRPF (LA LEY 11503/2006), por los gastos de custodia en guardería de sus hijos.

La solicitud fue desestimada mediante acuerdo de la Oficina gestora de 9 de junio de 2020 en la que, no discutiéndose el derecho de la solicitante a la deducción por maternidad declarada, no se admitió, sin embargo, su incremento puesto que entendió que la guardería, cuyos servicios causaron los gastos a considerar para el incremento de la deducción, no tenía la consideración de guardería o centro de educación infantil autorizado por la Administración educativa correspondiente, como es requerido por el artículo 69.9 del RIRPF.

2º.- Reclamación económico-administrativa.

Frente al anterior acuerdo desestimatorio, la señora María formuló reclamación económico-administrativa. El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura dictó resolución con fecha 22 de julio de 2021 en la que, tras citar y extractar la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de mayo de 2021 (recurso de alzada para unificación de criterio núm. 00-00946-2021), acordó la desestimación de la reclamación.

3º.- Recurso contencioso-administrativo.

Finalmente, la señora María interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución económico-administrativa que se tramitó bajo el número 527/2021 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura y que fue desestimado mediante sentencia de 17 de febrero de 2022.

La argumentación de la sentencia recurrida acota que [e]l debate se plantea por la distinta interpretación que las partes en conflicto hacen del artículo 81.2 de la Ley del Impuesto [...]. La tesis de la Administración es que sólo se podrá incrementar la deducción por maternidad cuando se trate de gastos de custodia en centros autorizados por la Administración Educativa, lo que la actora rechaza por no venir así establecido en el precepto legal [...] limitándose ést[e] a exigir que las guarderías estén autorizadas, lo que nos lleva a la necesidad de licencia municipal de apertura del establecimiento y no a la necesidad de autorización de la Autoridad educativa [...]» (FJ 1º).

A continuación, tras citar los preceptos controvertidos, constata que «[...] la determinación de que las guarderías también deben tener la autorización de la Administración educativa para poder operar la ampliación de la deducción por las cantidades abonadas para tener en ellas los hijos menores de tres años, es una decisión reglamentaria y no de la Ley. Y sentado que el propio precepto legal remite al Reglamento la determinación de las condiciones para tener derecho a la ampliación de la deducción, tenemos que preguntarnos si lo ha hecho sobrepasando el modo como ha delimitado la ley la esencia del derecho a la ampliación de la deducción» (FJ 2º).

Seguidamente, la sentencia cita diversa jurisprudencia sobre la naturaleza y los límites del reglamento respecto a la ley (FJ 3º) y, con base en ella, desarrolla la siguiente argumentación, en los fundamentos jurídicos cuarto y quinto, donde se encuentra la *ratio decidendi* de la resolución:

«CUARTO. - Para llevar a cabo esta labor, preciso es iniciarla con una nueva lectura de la finalidad de la ampliación de la deducción, que es, según la Exposición de Motivos, "que no solo estimulará la incorporación de la mujer al mercado laboral sino que, al tenerse en cuenta tales gastos, facilitará la conciliación de la vida familiar y laboral y el acceso del hijo menor de tres años al primer ciclo de la educación infantil".

Por tanto, una de las finalidades es el acceso del hijo menor de tres años al primer ciclo de la educación infantil.

Ello supone rechazar el planteamiento de la demanda al traer a colación la contestación del Defensor del Pueblo, de fecha 26/07/2021, que hace a una queja por un asunto similar, pues en ella sólo se considera como finalidad de la norma el "fomento de la incorporación de la mujer al trabajo remunerado y el fomento de la conciliación", concluyendo que son finalidades que "no parece que tengan relación con una autorización al centro de custodia de los menores, ya que este requisito se refiere a la "educación", la cual no se cita entre las finalidades de la medida".

Sentado, ello parece razonable que sólo las guarderías que presten el primer ciclo de educación infantil puedan ser las consideradas por la norma, no las demás, pues sólo las primeras permiten el acceso del hijo menor de tres años al primer ciclo de la educación infantil. En palabras de la LOE, solo se consideran las guarderías que tengan carácter educativo (artículo 14.2).

Y partiendo de esta premisa, las normas que regulan "la educación" establecen desde siempre un control administrativo sobre los centros que la prestan. Así, la Ley Orgánica 8/1985, de 3 de julio, reguladora del derecho a la educación (LA LEY 1717/1985), después de establecer en el artículo 23 que " La apertura y funcionamiento de los centros docentes privados que impartan enseñanzas tanto de régimen general como de régimen especial se someterán al principio de autorización administrativa", se preocupa, en el artículo siguiente, de imponer que " 2. Por razones de protección a la infancia, los centros privados que acogen de modo regular niños de edades correspondientes a la educación infantil quedarán sometidos al principio de autorización administrativa a que se refiere el artículo 23".

Por su parte la LOE, en la redacción anterior a la llevada a cabo por el artículo único de la L.O. 3/2020, de 29 de diciembre (LA LEY 26271/2020), por la que se modifica la L.O. 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (LA LEY 4260/2006) ("B.O.E." 30 diciembre), establecía, en su artículo 14.7 que " Las Administraciones educativas

determinarán los contenidos educativos del primer ciclo de la educación infantil de acuerdo con lo previsto en el presente capítulo. Asimismo, regularán los requisitos que hayan de cumplir los centros que impartan dicho ciclo, relativos, en todo caso, a la relación numérica alumnado-profesor, a las instalaciones y al número de puestos escolares".

Esa misma LOE, a partir de la reforma llevada a cabo por la L.O 3/2020 (LA LEY 26271/2020), ya impone, con rotundidad, que " 2. Los centros que acojan de manera regular durante el calendario escolar a niños y niñas con edades entre cero y seis años deberán ser autorizados por las Administraciones educativas como centros de educación infantil". Y esta es la razón por la que la guardería de la Universidad de Extremadura, donde se hacen los gastos de custodia ahora reclamados, ya dispone también de autorización de la Administración de Educación.

Ello significa que la controversia que ahora resolvemos carece de sentido con posterioridad a esta modificación.

En definitiva, la finalidad mencionada determina, a nuestro juicio, que el reglamento no ha sobrepasado la delimitación que la Ley hace de la ampliación de la deducción, cumpliendo correctamente la función de complemento que le corresponde.

No aceptamos, por tanto, la conclusión de la demanda, que sostiene que para la aplicación de la deducción por gastos de guarderías debe ser suficiente con que el centro cuente con la pertinente licencia municipal. Este planteamiento supondría aceptar que cuando la Ley habla de guarderías autorizadas, se está refiriendo a guarderías en situación de legalidad, no a las clandestinas o ilegales, lo que, evidentemente, no se sostiene. Por eso cuando la Ley exige autorización tiene que ser una distinta a la que permite el ejercicio de la actividad con local abierto al público. Y esa autorización es la de la Administración Educativa, pues lo que se pretende es el acceso del hijo menor de tres años al primer ciclo de la educación infantil.

QUINTO.- Analizamos a continuación el resto de los argumentos esgrimidos en la demanda, comenzando por rechazar que " una obligación formal de información no puede incidir en la configuración material de un incentivo fiscal", pues es indiferente el precepto reglamentario, y su rúbrica, en el que se inserte la colaboración que la Ley establece en favor del Reglamento. Lo determinante es que tal colaboración se haga en los términos expuestos anteriormente.

Y ningún obstáculo existe para que el legislador estatal decida terminar de configurar los elementos de la obligación tributaria principal supeditándolos a una autorización que deberá otorgar la Administración competente, en cada caso. En este la competencia en materia de "educación" corresponde a las Comunidades Autónomas, con lo que sólo ellas pueden autorizar a las guarderías para que actúen como centros de educación infantil en su primer ciclo.

La vulneración del Derecho europeo: libertad de establecimiento y prestación de servicios; principio de unidad de mercado y ayudas de estado, y de los principios constitucionales de igualdad, capacidad económica, justicia tributaria y reserva de ley se sustentan en un planteamiento incorrecto. La norma cuestionada tiene una clara finalidad extrafiscal que la justifica, y la hace inmune a las vulneraciones alegadas, pues persigue unos objetivos legítimos desde el punto de vista constitucional, destacadamente promover el acceso del hijo menor de tres años al primer ciclo de la educación infantil, sin que se violen ninguno de los principios esgrimidos en la demanda, aceptando la Sala los argumentos de la Abogacía del Estado en su contestación».

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- *La cuestión de interés casacional.*

Por auto de 27 de octubre de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el recurso de casación para el examen de la siguiente cuestión de interés casacional:

«2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar cómo debe interpretarse la expresión "guarderías o centros de educación infantil autorizados" contenida en el artículo 81.2, párrafo 1º, de la Ley del IRPF (LA LEY 11503/2006) que condiciona la aplicabilidad del incremento del importe de la deducción por maternidad y, en particular, aclarar si debe entenderse que la autorización exigida por el citado precepto a las guarderías o centros de educación infantil es, en todo caso, la otorgada por la Administración educativa correspondiente.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El artículo 81.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LA

LEY 11503/2006) y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

3.2. El artículo 69.9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 439/2007 (LA LEY 3030/2007), de 30 de marzo.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA (LA LEY 2689/1998)».

CUARTO.- *Marco normativo.*

El marco normativo relevante para el examen de la cuestión de interés casacional está constituido por el artículo 81 de la LIRPF (LA LEY 11503/2006) que, en la redacción introducida por el art. 61 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (LA LEY 10983/2018), aplicable a periodo objeto de liquidación (IRPF de 2018), dispone lo siguiente:

«Artículo 81. Deducción por maternidad.

1. Las mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, podrán minorar la cuota diferencial de este Impuesto hasta en 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años.

En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante los tres años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil.

Cuando la inscripción no sea necesaria, la deducción se podrá practicar durante los tres años posteriores a la fecha de la resolución judicial o administrativa que la declare.

En caso de fallecimiento de la madre, o cuando la guarda y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre o, en su caso, a un tutor, siempre que cumpla los requisitos previstos en este artículo, éste tendrá derecho a la práctica de la deducción pendiente.

2. El importe de la deducción a que se refiere el apartado 1 anterior se podrá incrementar hasta en 1.000 euros adicionales cuando el contribuyente que tenga derecho a la misma hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados.

En el período impositivo en que el hijo menor cumpla tres años, el incremento previsto en este apartado podrá resultar de aplicación respecto de los gastos incurridos con posterioridad al cumplimiento de dicha edad hasta el mes anterior a aquél en el que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil.

A estos efectos se entenderán por gastos de custodia las cantidades satisfechas a guarderías y centros de educación infantil por la preinscripción y matrícula de dichos menores, la asistencia, en horario general y ampliado, y la alimentación, siempre que se hayan producido por meses completos y no tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos por aplicación de lo dispuesto en las letras b) o d) del apartado 3 del artículo 42 de esta Ley.

3. La deducción prevista en el apartado 1 anterior se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en dicho apartado y tendrá como límite para cada hijo las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento o adopción.

El incremento de la deducción previsto en el apartado 2 anterior se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos de los apartados 1 y 2 anteriores, salvo el relativo a que sea menor de tres años en los meses a los que se refiere el segundo párrafo del apartado 2 anterior, y tendrá como límite para cada hijo tanto las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento o adopción, como el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho en dicho período a la guardería o centro educativo en relación con ese hijo.

A efectos del cálculo de estos límites se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

4. Se podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el abono del importe de la deducción previsto en el apartado 1 anterior de forma anticipada. En estos supuestos, no se minorará la cuota diferencial del impuesto.

5. Reglamentariamente se regularán el procedimiento y las condiciones para tener derecho a la práctica de esta deducción, los supuestos en que se pueda solicitar de forma anticipada su abono y las obligaciones de información a cumplir por las guarderías o centros infantiles.[...]».

A nivel reglamentario es preciso tener en consideración el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por Real Decreto 439/2007 (LA LEY 3030/2007), de 30 de marzo, que en su artículo 69.9, bajo la rúbrica "*Otras obligaciones formales de información*", establece:

«[...] 9. Las guarderías o centros de educación infantil autorizados a que se refiere el artículo 81.2 de la Ley del Impuesto, deberán presentar una declaración informativa sobre los menores y los gastos que den derecho a la aplicación del incremento de la deducción prevista en dicho artículo, en la que, además de sus datos de identificación y los correspondientes a la autorización del centro expedida por la administración educativa competente, harán constar la siguiente información:

- a) Nombre, apellidos y fecha de nacimiento del menor y, en su caso, número de identificación fiscal del menor.
- b) Nombre, apellidos y número de identificación fiscal de los progenitores, tutor, guardadores con fines de adopción o persona que tiene al menor en acogimiento.
- c) Meses en los que el menor haya estado inscrito en dicha guardería o centro educativo por mes completo.
- d) Gastos anuales pagados a la guardería o centro de educación infantil autorizado en relación con el menor.
- e) Importes subvencionados que se abonen directamente a la guardería o centro de educación infantil autorizado correspondientes a los gastos referidos en la letra d) anterior.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año en relación con la información correspondiente al año inmediato anterior.[...]».

QUINTO.- *La argumentación de las partes en el recurso de casación.*

A) Posición de la Abogacía del Estado (recurrida).

El abogado del Estado sostiene, en línea con el criterio de la consulta vinculante V-1397-06, de 7 de julio de 2006, que, atendiendo a lo dispuesto en el preámbulo de la Ley 6/2018 (LA LEY 10983/2018) y al art. 69.9 del Real Decreto 439/2007 (LA LEY 3030/2007), «[...] la finalidad del incremento del incentivo fiscal no es solo ya facilitar la incorporación de la mujer al trabajo sino, además, facilitar, el acceso del hijo menor de tres años al primer ciclo de la educación infantil, finalidad diferente necesariamente vinculada a la finalidad educativa», por ello, para tener derecho a esa deducción «[...] se exige, cuando el gasto se realice en guarderías, que estas cuenten con la correspondiente autorización de la Administración competente en materia educativa, del mismo modo que ese requisito se exige cuando se trata de otros centros de educación infantil [...]» (págs. 8-9 del escrito de interposición). Invoca los criterios de interpretación de las normas jurídicas del artículo 3 del Código Civil (LA LEY 1/1889), al que se remite para la interpretación de las normas tributarias el artículo 12.1 de la LGT/2003 (LA LEY 1914/2003), preceptos.

Aduce que acudiendo a la interpretación finalista, el sentido del preámbulo de la Ley 6/2018 (LA LEY 10983/2018), de PGE para 2018 expresa la idea del propio legislador de que la inclusión de esta deducción no persigue exclusivamente la incorporación de la mujer al mercado laboral sino también y al mismo tiempo que los menores de tres años cursen educación infantil durante los primeros años de vida. Así, para el Abogado del Estado el incentivo fiscal aparece vinculado al ámbito educativo. Por lo tanto, de acuerdo con el criterio teleológico, la frase guarderías o centros de educación infantil autorizados ha de entenderse en el sentido de que tanto la guardería como el centro de educación infantil deban ostentar autorización expedida por la administración educativa competente.

En este sentido invoca el artículo 14 de la LOE, se recoge la ordenación y los principios pedagógicos de la educación infantil ordenándola en dos ciclos, el primero comprende hasta los tres años y el segundo desde los tres a los seis años de edad. En el apartado 2 del artículo 12 de la LOE se establece que los centros que acojan de manera regular durante el calendario escolar a niños y niñas con edades entre cero y seis años deberán ser autorizados por las Administraciones educativas como centros de educación infantil.

Esta exigencia, lleva a concluir al abogado del Estado que el inciso "autorizados", contenido en el artículo 81.2 de la LIRPF (LA LEY 11503/2006), debe entenderse exigible tanto a centros de educación infantil, como a guarderías pues, con independencia de su denominación, estos centros infantiles precisan de la correspondiente autorización de la administración con competencia educativa, y dicha autorización no podría ser la expedida por la Administración local para la apertura y funcionamiento de las guarderías que no constituyan centros de educación infantil.

Argumenta que la utilización de la conjunción "o" en la frase "guarderías o centros de educación infantil autorizados" significa que se utiliza guardería como sinónimo de centro de educación infantil, por tanto, con los mismos requisitos que estos, e invoca que el art. 111 de la LOE si bien en su redacción vigente al periodo impositivo de 2018 utilizaba la denominación "escuelas infantiles" en referencia a los que ofrecen educación primaria, en la redacción introducida por la LO 3/2020 (LA LEY 26271/2020) diversifica esta denominación, al utilizar los términos "escuelas infantiles" si solo ofrecen educación primaria, y "colegios de educación infantil y primaria" si ofrecen educación infantil y primaria.

Cita en apoyo de su posición la resolución del TEAC de 26 de mayo de 2021 (00/00946/2021/00/00) que establece como criterio interpretativo que: «Al tratarse de una medida fiscal vinculada al ámbito educativo, para tener derecho al incremento de la deducción por maternidad por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil autorizados del artículo 81.2 de la LIRPF (LA LEY 11503/2006), es necesario que tanto la guardería como el centro de educación infantil tengan la correspondiente autorización expedida por la administración educativa competente».

La consulta vinculante V1952-19 de 25/07/2019 (LA LEY 2097/2019) señala que «[...] al tratarse de una medida vinculada al ámbito educativo (primer ciclo de educación infantil), se debe confirmar que su aplicación se refiere a centros de educación infantil, públicos o privados, que desarrollan el referido ciclo, que abarca de los 0 a los 3 años, habiéndose utilizado el término guarderías, que es un concepto no definido en la normativa, como sinónimo del anterior, ya que es el término coloquial asociado a dichos centros, dada la no utilización habitual de la denominación legal centro de educación infantil fuera del ámbito estrictamente educativo, a lo que se une que, de acuerdo con la normativa autonómica y el artículo 111 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (LA LEY 4260/2006) (BOE de 4 de mayo), los referidos centros pueden tener distintas denominaciones (escuelas infantiles, colegios de educación infantil y primaria, etcétera).

Por ello, no procede la deducción respecto de gastos satisfechos a personas físicas o jurídicas que puedan desarrollar labores de custodia de niños menores de tres años con distintas finalidades ajenas a las educativas antes referidas [...]».

El abogado del Estado, solicita, en respuesta a la cuestión casacional planteada, que se fije la siguiente doctrina jurisprudencial:

«La expresión "guarderías o centros de educación infantil autorizados" contenida en el artículo 81.2, párrafo 1º, de la Ley del IRPF (LA LEY 11503/2006) que condiciona la aplicabilidad del incremento del importe de la deducción por maternidad, debe entenderse en el sentido de que la autorización exigida por el citado precepto a las guarderías o centros de educación infantil es, en todo caso, la otorgada por la Administración educativa correspondiente» (pág. 16).

B) Posición de la parte recurrente.

La parte recurrente reitera sustancialmente las argumentaciones de la sentencia recurrida, pone de manifiesto que la finalidad de la deducción no es exclusivamente la de facilitar el acceso a la educación de los menores de tres años, sino de manera principal, el acceso de la mujer a la inserción en el mercado laboral y la conciliación de la vida laboral y familiar. Sostiene «[...] que el artículo 81.2 debe resultar aplicable al asunto de la recurrente y ello por cuanto i) El incremento constituye una ventaja fiscal vinculada a la satisfacción de gastos de custodia, y es la propia norma la que nos da en el párrafo tercero la definición de dichos gastos, cuyo pago no es hecho controvertido del presente asunto; ii) De la definición que da la Ley del incremento no se deduce en absoluto que la custodia deba tener una finalidad educativa [...]» (pág. 10 del escrito de oposición). Además -se dice-, «[l]a necesidad de contar con una autorización de la administración educativa competente no es un requisito contenido en la Ley reguladora del impuesto ni puede deducirse del tenor literal de la deducción», de manera que si se aceptara que el art. 69.9 del RIRPF «[...] establece la obligatoriedad de dicha autorización habría de considerarlo ilegal, por extralimitarse, y desconfigurar la bonificación prevista en la deducción por maternidad, pues al introducir que, ambos, guarderías y centros de educación infantil deban tener la autorización expedida por la administración educativa, restringe la

aplicación de la deducción por las contribuyentes [...]».

Y, en relación con la cuestión casacional admitida, interesa «[...] que, interpretando los preceptos identificados en el auto de admisión, fije como doctrina legal que:

A. Que se considere aplicable al caso el artículo 81.2 de la LIRPF (LA LEY 11503/2006) puesto que el precepto no exige a las guarderías, como ente diferenciado de los centros de educación infantil, que tengan autorización de la administración educativa competente, pues sólo alude a estos últimos conforme a lo establecido en la LOE.

B. Que el artículo 81.2 por su ubicación en la deducción por maternidad tiene una finalidad de conciliación familiar y laboral, cuyo objeto es fomentar la reincorporación de las madres trabajadoras al mercado laboral, no educativa, puesto que de serlo debería poder aplicarse también a los padres como sucede con las deducciones autonómicas que cubren gastos educativos, resultando la deducción discriminatoria en caso contrario.

C. Que los gastos de custodia, establecidos en el artículo 81.2 de la LIRPF (LA LEY 11503/2006), no son sinónimos de gastos educativos y por ello no puede exigirse a los centros en los que se realicen tareas de custodia de menores la autorización de la administración educativa.

D. Que la aplicación del artículo 69.9 del RIRPF al presente caso implicaría una vulneración del principio de igualdad entre las madres que lleven a sus hijos custodiados en centros de educación infantil autorizados respecto de aquellas que los llevan a guarderías, a pesar de que los servicios prestados son idénticos y que la bonificación que pretende aplicarse se centra en los gastos en servicios de custodia.

E. Que de aplicarse el artículo 69.9 del RIRPF, en el sentido pretendido, al presente caso se introduciría por una norma reglamentaria una condición no vinculada a la incorporación de las madres trabajadoras al mercado laboral en contra del sentir de la ley y de la ubicación de la bonificación» (págs. 19-20), y suplica a la Sala que, «previos los trámites oportunos e interpretando los artículos mencionados en el auto de admisión en la forma propuesta en la alegación tercera de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida».

SEXTO.- *El juicio de la Sala.*

El artículo 81 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LA LEY 11503/2006), reguladora de del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF (LA LEY 11503/2006)). regula la deducción por maternidad, con la que se promueve la ocupación y mantenimiento de la actividad económica de las madres con hijos menores de tres años a su cargo, mediante la bonificación de la cuota diferencial en un total de 1.200 euros a madres, trabajadoras por cuenta propia o ajena, con hijos menores de tres años a su cargo. La exigencia de trabajo activo de la madre es la condición principal en la configuración de este incentivo. En años anteriores a la reforma introducida en la LIRPF (LA LEY 11503/2006) por la Ley 6/2018 (LA LEY 10983/2018), esta deducción se ha complementado con deducciones autonómicas destinadas a cubrir los gastos derivados de la permanencia de los menores en guarderías o centros infantiles y de la contratación de trabajadores domésticos para ello. La Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (LA LEY 10983/2018), generalizó la deducibilidad de los gastos de custodia de menores de tres años, mediante la mejora de la referida deducción por maternidad, añadiendo la posibilidad de descontar 1.000 euros en la cuota diferencial del IRPF por este mismo concepto de gastos de custodia.

La configuración legal de la deducción es clara e inequívoca: podrán beneficiarse de dicha deducción las contribuyentes, las madres trabajadoras, que cumplan con las condiciones exigidas para la aplicación de la deducción por maternidad, cuando sufraguen este tipo de gastos de custodia para el cuidado de sus hijos menores de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados, mientras ellas se reincorporan al mercado laboral. Como tales gastos, podrán deducirse, los satisfechos por la preinscripción y matrícula de los menores, la asistencia, en horario general y ampliado, y la alimentación, siempre que se hayan producido por meses completos, en los términos de los párrafos segundo y tercero del art. 81.2 y con los límites previstos en el art. 81.3 LIRPF (LA LEY 11503/2006), requisitos y límites que en este caso no se discuten.

El núcleo de la controversia es si son deducibles los gastos de custodia, en los términos ya dichos, cuando han sido abonados a guarderías y no a centros de educación infantil, o, en otras palabras, si a efectos de la aplicación del incremento de deducción por maternidad por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil autorizados, a que se refiere el art. 81.2 LIRPF (LA LEY 11503/2006), se exige que la custodia del menor vaya acompañada de una actividad educativa autorizada, lo cual excluiría la realizada en guarderías puesto que dichos

centros no disponen de autorización para el desarrollo de actividad educativa alguna. La Administración tributaria sostiene que las guarderías deben de contar con autorización de la Administración educativa competente, lo que es de por sí inviable en términos generales, pues las guarderías son un tipo de establecimiento ajeno por completo a las previsiones de la legislación educativa. Tal requisito no se cumple en el caso litigioso, ya que se trataba de una guardería infantil que contaba con las necesarias licencias municipales -extremo que no se ha cuestionado-, pero no con autorización de administración educativa, por no realizar ninguna actividad de esta índole ni tener la condición de centro educativo.

La interpretación que propugna la Administración tributaria respecto a la expresión "guarderías o centros de educación infantil autorizados" contenida en el artículo 81.2, párrafo 1º, de la Ley del IRPF (LA LEY 11503/2006), supone condicionar la aplicabilidad del incremento del importe de la deducción por maternidad en esta otra modalidad por gastos de custodia, a que la autorización exigida por el citado precepto a las guarderías o centros de educación infantil sea, en todo caso, la otorgada por la Administración educativa correspondiente.

No es ajustada a Derecho la posición de la Administración tributaria. La interpretación gramatical del párrafo primero del art. 81.2 LIRPF (LA LEY 11503/2006) es clara, ya que se utiliza la conjunción coordinante "o" entre dos tipos de centros - guarderías o centros de educación infantil autorizados-, siendo así que pese a que se trata de establecimientos de distinta naturaleza, son equiparados por la norma respecto a los servicios de custodia de los menores, que es el gasto por cuya realización la norma tributaria establece el derecho a la deducción.

Decimos que son centros de diferente naturaleza porque la actividad de guardería infantil, que es definida en el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, en su acepción de guardería infantil, como "lugar donde se cuida y atiende a los niños de corta edad", es por completo ajena a la actividad de educación infantil y a la enumeración de centros educativos de la legislación de educación. El art. 12 de la Ley Orgánica 2/2006 de 3 de mayo, de Educación (LA LEY 4260/2006) (LOE) que, en la redacción vigente en el periodo impositivo de 2018 que nos ocupa, establecía:

«[...]12. 1. La educación infantil constituye la etapa educativa con identidad propia que atiende a niñas y niños desde el nacimiento hasta los seis años de edad.

2. La educación infantil tiene carácter voluntario y su finalidad es la de contribuir al desarrollo físico, afectivo, social e intelectual de los niños [...]».

Y el art. 14 disponía que dicha etapa de educación infantil se ordena en dos ciclos, el primero hasta los tres años y el segundo desde los tres a los seis años de edad, añadiendo que el carácter educativo de uno y otro ciclo será recogido por los centros educativos en una propuesta pedagógica.

Las notas de voluntariedad de este tipo de enseñanza, y el requisito de que los centros que impartan educación infantil hasta los tres años, desarrollen un programa de educación conforme a una propuesta pedagógica, ilustran sobre las características de la actividad educativa de estos centros de educación infantil autorizados. Ahora bien, junto a esta actividad educativa, los centros de educación infantil tienen funciones de custodia, y son estas las únicas que tienen relevancia en la legislación fiscal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto a los gastos cuya realización permite la aplicación de la deducción, en tanto que las guarderías - que son mencionadas expresamente por el art. 81.2 LIRPF (LA LEY 11503/2006) no prestan más que estos servicios de custodia. De manera que el uso de la conjunción coordinante "o" tiene valor disyuntivo en esta frase, porque expresa dos opciones alternativas de establecimientos en los que obtener la prestación del servicio de custodia de los menores. En efecto, la finalidad a la que la norma fiscal vincula la deducción fiscal es la prestación del servicio de custodia de los menores, y son los gastos de esta naturaleza satisfechos en el periodo impositivo los que permiten tal deducción, siendo así que la función de custodia se presta tanto guarderías como los centros de educación infantil. La Exposición de Motivos de la citada Ley de Presupuestos de 2018 no incorpora elemento alguno que desautorice esta interpretación cuando indica que el objetivo de esta deducción es estimular "la incorporación de la mujer al mercado laboral" y facilitar "la conciliación de la vida familiar y laboral y el acceso del hijo menor de tres años al primer ciclo de la educación infantil". Ello no implica que ambas finalidades deban cumplirse necesariamente en el centro en que se presten los servicios de custodia del menor. De ser este el propósito del legislador, el texto de la norma no podría enumerar en modo alguno las "guarderías" como uno de los establecimiento en los que las madres trabajadoras podría contratar los servicios necesarios para la custodia de los menores de tres años, pues es obvio que las

guarderías no son centros educativos. Ya hemos explicado que no puede admitirse la interpretación de que las guarderías se mencionan aquí como un sinónimo de centro de educación infantil, sino como una opción alternativa a la de los centros de educación infantil para obtener los mismos servicios de custodia de los menores de tres años, con idéntico efecto desde el punto de vista de la norma tributaria. No es irrelevante señalar que en la reforma del art. 81 LIRPF (LA LEY 11503/2006) introducida por art. 64 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de PGE para 2023 (LA LEY 26705/2022), se mantiene la misma redacción del párrafo 1º en cuanto a "guardería o centro de educación infantil autorizado".

La configuración de los requisitos con que el art. 81.2 LIRPF (LA LEY 11503/2006) establece esta deducción no puede ser desvirtuada por una interpretación ajena a la misma, respecto al alcance de las obligaciones de información que impone el artículo 69.9 del Reglamento del Impuesto, contenido en el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (LA LEY 3030/2007) (RIRPF), en la redacción introducida por el Real Decreto 1461/2018, de 21 de diciembre (LA LEY 20611/2018). En el referido precepto, y bajo el título "otras obligaciones formales de información", se detallan los datos que deben remitir los centros que presten los servicios de custodia de menores de tres años a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para verificar que se ha producido el gasto financiado mediante la deducción, y en particular la de que las guarderías o centros infantiles cuenten con autorización expedida por "la administración educativa competente", pues se exige que se remitan los "datos" relativos a esta autorización, de suerte que si no dispusieran de la misma, como es el caso de las guarderías, no cabría que emitan la información requerida. En la misma línea, la Orden HAC/1400/2018 de 21 de diciembre (LA LEY 20846/2018), que aprueba el modelo 233 sobre declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados.

Es cierto que el apartado 5 del art. 81 LIRPF (LA LEY 11503/2006) habilitada al reglamento a regular «el procedimiento y las condiciones para tener derecho a la práctica de esta deducción», estableciendo el citado art. 69 del RIRPF determinadas obligaciones de información dirigidas a las guarderías y centros educativos en las que se introduce la de remitir los datos correspondientes a la autorización del centro expedida por la administración educativa competente.

Y es por esta vía de la habilitación del art. 81.5 LIRPF (LA LEY 11503/2006) para la regulación de las obligaciones de información que han de cumplir las guarderías o centros de educación infantil autorizados como - sostiene la Administración - se habilitaría para acotar reglamentariamente la aplicación del beneficio fiscal regulado en la LIRPF (LA LEY 11503/2006) a las guarderías y centros que cuenten con autorización de la administración educativa de la Comunidad Autónoma en la que desempeñen su actividad. Sin embargo, esta habilitación al reglamento no permite desvirtuar los claros y diáfanos términos con que el art. 81.2 LIRPF (LA LEY 11503/2006) configura la deducción, que tiene por objeto otorgar un beneficio fiscal por los gastos de custodia, a satisfacer a "guarderías" debidamente autorizadas o "centros de educación infantil" también autorizados. La inequívoca redacción de la ley -art. 81.2 LIRPF (LA LEY 11503/2006)- al posibilitar que la custodia se produzca, a elección de la contribuyente, en dos tipos de centros claramente diferenciados, no admite que se introduzcan requisitos sustantivos en vía reglamentaria que pudieran reducir el ámbito objetivo de los centros en los que se contrate la "custodia" de los menores de tres años, ni permite excluir, por esta vía de hecho, a las guarderías que no sean centros educativos, aunque los centros educativos infantiles sí conjuguen una doble función, la de custodia y la educativa del primer ciclo de educación infantil.

Tampoco es óbice a esta conclusión el tenor del párrafo segundo del número dos del art. 81 cuando señala que «[...] en el período impositivo en que el hijo menor cumpla tres años, el incremento previsto en este apartado podrá resultar de aplicación respecto de los gastos incurridos con posterioridad al cumplimiento de dicha edad hasta el mes anterior a aquél en el que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil [...]». Tal previsión no excluye la alternatividad de centros en los que se puede realizar la actividad de custodia de los menores -guarderías autorizadas o centros de educación infantil autorizados-, pues esta situación, la del menor que ha cumplido tres años pero aún no puede comenzar el segundo ciclo de educación infantil (necesariamente en escuelas infantiles o colegios de educación infantil) se presenta tanto si los menores asisten a guarderías como si asisten a centros de educación infantil.

Por tanto, no cabe sostener que el número 9 del art. 69 RD 1461/2008, haya introducido como requisito sustancial para disfrutar de la deducción, al margen de lo dispuesto en el art. 81.2 LIRPF (LA LEY 11503/2006), que las guarderías cuenten con autorización de la Administración educativa. Las guarderías deberán estar debidamente

autorizadas, al igual que los centros de educación infantil, y cada tipo de centro habrá de contar y acreditar las autorizaciones de las que debe disponer según su actividad, sin que quepa exigir a las guarderías ninguna autorización de administración educativa a los efectos de la deducción examinada. Efectuamos, de esta forma, una interpretación favorable a la validez de la norma reglamentaria, en el sentido de que no incide sobre la configuración de la deducción, y que la autorización administrativa educativa tan solo afecta a los centros de educación infantil, pero en modo alguno condiciona los requisitos del centro en que las madres trabajadoras decidan contratar los servicios de custodia (cuyos gastos a efectos de la deducción incluirán los de preinscripción, matrícula, asistencia en horario general y ampliado, y alimentación, conforme al art. 81.2, párrafo tercero), y que habrán de estar autorizados para este servicio de custodia en los términos que corresponden según su naturaleza, bien se trate de guarderías o de centros de educación infantil.

SÉPTIMO.- *Doctrina jurisprudencial y resolución de las pretensiones.*

De conformidad con lo razonado, *fijamos como doctrina jurisprudencial que la expresión «guarderías o centros de educación infantil autorizados» contenida en el artículo 81.2, párrafo 1º, de la Ley del IRPF (LA LEY 11503/2006) que condiciona la aplicabilidad del incremento del importe de la deducción por maternidad debe entenderse en el sentido de que la autorización exigida por el citado precepto a las guarderías o centros de educación infantil no es la otorgada por la Administración educativa correspondiente, que tanto solo será exigible a los centros de educación infantil, sino la que resulte precisa para la apertura y funcionamiento de la actividad de custodia de menores en guarderías, según las disposiciones normativas aplicables a este tipo de centros.*

Por consiguiente, la sentencia recurrida es disconforme a esta doctrina jurisprudencial, por lo que ha lugar al recurso de casación interpuesto por la representación de doña María, y a la estimación del recurso contencioso-administrativo, con anulación de la resolución económico administrativa y de la actuación administrativa impugnada.

OCTAVO.- *Las costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA (LA LEY 2689/1998), al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido, de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento séptimo:

1.- Haber lugar a recurso de casación núm. 2779/2022, interpuesto por la representación procesal de doña María contra la sentencia núm. 81/2022, de 16 de febrero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, desestimatoria del recurso núm. 527/2021. Casar y anular la sentencia recurrida.

2.- Estimar el recurso contencioso-administrativo registrado ante la Sala de instancia con el número 527/2021 interpuesto por la representación procesal de doña María frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura de 22 de julio de 2021, que desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra el acuerdo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Cáceres que, a su vez, había desestimado la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2018. Anular la resolución económico administrativa así como la resolución denegatoria de la rectificación de la autoliquidación y en su lugar estimar la solicitud, con la devolución del importe correspondiente con los intereses legales como ingreso tributario indebido.

3.- Hacer el pronunciamiento sobre las costas, en los términos previstos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.