

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 8/2024

Fecha de sentencia: 08/01/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4995/2022

Fallo/Acuerdo: Sentencia Desestimatoria

Fecha de Votación y Fallo: 19/12/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.CANTABRIA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

Resumen

IRPF. Interpretación del artículo 81.2, párrafo 1º, de la Ley del IRPF para la aplicabilidad del incremento del importe de la deducción por maternidad. 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 tan 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. Desestimación.

R. CASACION núm.: 4995/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Segunda
Sentencia núm. 8/2024

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. 4995/2022, promovido por la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía General del Estado, contra la sentencia núm. 120/2022, de 24 de marzo, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, en el procedimiento ordinario núm. 306/2021.

Comparece como parte recurrida doña XXX, representada por la procuradora de los Tribunales doña Rut Macho Mesones, bajo la dirección letrada de doña María Benito Calvo.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por la Administración General del Estado contra la sentencia núm. 120/2022, de 24 de marzo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, estimatoria del recurso núm. 306/2021 promovido por doña XXX, frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria [«TEARC»], de 29 de julio de 2021, que desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra el acuerdo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que rechazó 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 estimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en los siguientes razonamientos:

«CUARTO: Pues bien, hay que aproximarse al tema a la luz de lo establecido en la Exposición de Motivos de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018, que introdujo de modo general la deducibilidad de tales gastos mediante la mejora de la referida deducción por maternidad, en la cuantía máxima de 1.000 euros al año.

La incorporación de esta medida pretendía 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”.

[...]

El reglamento del impuesto desarrolla este supuesto en el su artículo 69 RIRPF. Otras obligaciones formales de información. 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:...”.

Para saber cuál es esa autorización hay que acudir a la Ley Orgánica de Educación que en su artículo 3.2º establece distintos niveles que van desde la educación infantil hasta la educación universitaria. No se incluyen las guarderías.

Las guarderías no se consideran centros de educación, y por tanto no necesitan autorización de carácter educativo, sino que es la Administración local la competente en la autorización de su apertura y funcionamiento, y la que, mediante Ordenanza municipal, regula las condiciones en las que debe desempeñarse el cuidado.

SEXTO: En este escenario hay que hacer lo que dice el Abogado del Estado, que es, interpretar el sentido del artículo 81.2 LIRPF acudiendo al contexto legislativo, ex 3.1 CC. Es decir, no se trata de declarar el artículo 69.9 del Reglamento es contrario a la ley, sino de si el artículo 81.2 de la Ley, cuando dice que el importe de la deducción por maternidad se podrá incrementar respecto de los gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados, se refiere a guarderías como institución ajena a centro de educación infantil o como sinónimo del mismo.

En conclusión, es una cuestión de interpretación no de nulidad. La norma jurídica, de cuya validez ha de partirse, solo puede ser expulsada del ordenamiento jurídico cuando ninguna interpretación posible permita integrarla en el mismo.

Pues bien, tras analizar el precepto, la Sala llega a la conclusión de que hay que estimar el recurso por lo siguiente:

1º.- La interpretación literal del precepto nos lleva a concluir que en la redacción del legislador se utiliza la conjunción “o”, por lo que la deducción se podrá hacer, respecto de los “gastos de guardería” o de “centro de educación infantil autorizado”. No siendo aplicable el adjetivo autorizado al término guardería.

2º.- La interpretación finalista. El aspecto teleológico de la norma, nos lleva a concluir, que la finalidad de la norma es favorecer la reincorporación de los padres trabajadores al mundo laboral, desarrollando el derecho a la conciliación de la vida laboral y familiar. La ley no busca favorecer la “educación” de los niños menores de 3 años, por lo que, sería excesivo exigir que las guarderías debieran tener carácter educativo, incluirse en la LOE y ser autorizadas por la consejería de educación, en cada territorio.

Se debe, por tanto, reconocer el derecho de la recurrente a la deducción de estos gastos en su declaración del IRPF».

El abogado del Estado preparó recurso de casación contra la meritada sentencia, identificando como norma legal que se considera infringida el

artículo 81.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio [«LIRPF»].

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 2 de junio de 2022.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 1 de febrero de 2023, 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 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 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, 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».

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 [«LJCA»], el abogado del Estado,

en la representación que legalmente ostenta, mediante escrito registrado el 16 de febrero de 2023, interpuso el recurso de casación en el que, atendiendo a lo dispuesto en el preámbulo de la Ley 6/2018 y al art. 69.9 del Real Decreto 439/2007, afirma que «[...] 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).

Y en respuesta a la cuestión casacional planteada, solicita 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 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).

Finalmente solicita a esta Sala que, «[...] previos los trámites oportunos, fije doctrina en los términos que propugnamos en el apartado tercero del presente escrito y dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria de 29-7-21 impugnada en la instancia, como los actos administrativos de los que trae causa».

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, la representación procesal de doña XXX presenta, el día 3 de abril de 2023, escrito de oposición en el que 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 reglamento del IRPF «[...] 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 [...]» (pág. 12).

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

A. Que se considere aplicable al caso el artículo 81.2 de la LIRPF 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, 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, en el sentido que pretende el recurrente, 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.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, 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.- *El objeto del recurso de casación.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 120/2022, de 24 de marzo, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, que estimó el recurso núm. 306/2021 presentado por doña XXX contra la resolución del

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria [«TEARC»], de 29 de julio de 2021, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa núm. 39-01987-2020, formulada frente a la resolución desestimación del recurso de reposición instado contra la liquidación provisional girada por los órganos de gestión tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Cantabria, relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [«IRPF»] del ejercicio 2018, en relación con las deducciones por guardería.

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

Los antecedentes fácticos de la sentencia recurrida y argumentación de la sentencia recurrida son como sigue:

1) En la declaración de la renta de 2018, doña XXX aplicó el incremento adicional de la deducción por maternidad por gastos de custodia en guardería, prevista en el artículo 81.2 de la Ley 35/2006 del IRPF. La deducción fue denegada por la Administración por no contar la guardería en que efectuó los gastos con derecho a deducir con la autorización expedida por la Administración educativa competente, como centro educativo.

2) Interpuesta por la recurrente reclamación económico-administrativa, fue desestimada por resolución del TEAR de Cantabria de 29 de julio de 2021, contra la que se interpone recurso contencioso-administrativo ante la Sala del TSJ de Cantabria.

La Sala de instancia expone la controversia y las normas aplicables y, seguidamente, estima la pretensión del recurrente. La argumentación más relevante se expone en los dos últimos fundamentos de la sentencia que se reproducen a continuación:

«CUARTO: Pues bien, hay que aproximarse al tema a la luz de lo establecido en la Exposición de Motivos de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018, que

introdujo de modo general la deducibilidad de tales gastos mediante la mejora de la referida deducción por maternidad, en la cuantía máxima de 1.000 euros al año.

La incorporación de esta medida pretendía 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”.

[...]

El reglamento del impuesto desarrolla este supuesto en el su artículo 69 RIRPF. Otras obligaciones formales de información. 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:...”.

Para saber cuál es esa autorización hay que acudir a la Ley Orgánica de Educación que en su artículo 3.2º establece distintos niveles que van desde la educación infantil hasta la educación universitaria. No se incluyen las guarderías.

Las guarderías no se consideran centros de educación, y por tanto no necesitan autorización de carácter educativo, sino que es la Administración local la competente en la autorización de su apertura y funcionamiento, y la que, mediante Ordenanza municipal, regula las condiciones en las que debe desempeñarse el cuidado.

SEXTO: En este escenario hay que hacer lo que dice el Abogado del Estado, que es, interpretar el sentido del artículo 81.2 LIRPF acudiendo al contexto legislativo, ex 3.1 CC. Es decir, no se trata de declarar el artículo 69.9 del Reglamento es contrario a la ley, sino de si el artículo 81.2 de la Ley, cuando dice que el importe de la deducción por maternidad se podrá incrementar respecto de los gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados, se refiere a guarderías como institución ajena a centro de educación infantil o como sinónimo del mismo.

En conclusión, es una cuestión de interpretación no de nulidad. La norma jurídica, de cuya validez ha de partirse, solo puede ser expulsada del ordenamiento jurídico cuando ninguna interpretación posible permita integrarla en el mismo.

Pues bien, tras analizar el precepto, la Sala llega a la conclusión de que hay que estimar el recurso por lo siguiente:

1º.- La interpretación literal del precepto nos lleva a concluir que en la redacción del legislador se utiliza la conjunción “o”, por lo que la deducción se podrá hacer, respecto de los “gastos de guardería” o de “centro de educación infantil autorizado”. No siendo aplicable el adjetivo autorizado al término guardería.

2º.- La interpretación finalista. El aspecto teleológico de la norma, nos lleva a concluir, que la finalidad de la norma es favorecer la reincorporación de los padres trabajadores al mundo laboral, desarrollando el derecho a la conciliación de la vida laboral y familiar. La ley no busca favorecer la “educación” de los niños menores de 3 años, por lo que, sería excesivo exigir que las guarderías debieran tener carácter educativo, incluirse en la LOE y ser autorizadas por la consejería de educación, en cada territorio.

Se debe, por tanto, reconocer el derecho de la recurrente a la deducción de estos gastos en su declaración del IRPF».

TERCERO.- *Cuestión de interés casacional.*

Por auto de 1 de febrero de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el presente recurso de casación y delimita 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 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 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, de 30 de marzo».

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 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, 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, de 30 de marzo, que en su artículo 69.9 del Real IRPF, 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 (recurrente).

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 y al art. 69.9 del Real Decreto 439/2007, «[...] 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, al que se remite para la interpretación de las normas tributarias el artículo 12.1 de la LGT/2003, preceptos.

Argumenta que acudiendo a la interpretación finalista, el sentido del preámbulo de la Ley 6/2018, 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, 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.

Aduce 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 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, 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 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 (RCL 2006, 910) , de Educación (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 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 recurrida.

La parte recurrida 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 al auto de admisión, fije como doctrina legal que:

A. Que se considere aplicable al caso el artículo 81.2 de la LIRPF 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, 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, en el sentido que pretende el recurrente, 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, reguladora de del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) 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 por la Ley 6/2018, 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, 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, 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, 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, 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 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 (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 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 introducida por art. 64 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de PGE para 2023, 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 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 (RIRPF), en la redacción introducida por el Real Decreto 1461/2018, de 21 de diciembre. 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, 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 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 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 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 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- 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

podrían 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, 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 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 tan 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 conforme a esta doctrina jurisprudencial y no ha lugar al recurso de casación de la Administración estatal.

OCTAVO.- *Las costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, 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.- No haber lugar al recurso de casación núm. 4995/2022 interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia núm. 120/2022, de 24 de marzo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, estimatoria del recurso núm. 306/2021.

2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos dispuestos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.