

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082311

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de mayo de 2021

Sala 1.^a

R.G. 946/2021

SUMARIO:

IRPF. Deducciones. Maternidad. Incremento de la deducción por maternidad por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil autorizados y exigencia de la pertinente autorización expedida por la administración educativa competente. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si a efectos de la aplicación del incremento de la deducción por maternidad por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil autorizados del art. 81.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), se exige que la custodia tenga una finalidad educativa, de forma que no procede la deducción en el supuesto de gastos de custodia en guarderías que no dispongan de la pertinente autorización expedida por la administración educativa competente.

En vista de lo dispuesto en el art. 81.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) el incremento de la deducción por maternidad podrá disfrutarse 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.

La controversia se concreta en determinar si para gozar del incremento de la deducción por maternidad la custodia del hijo menor de tres años debe tener una finalidad educativa o no. La duda surge por los términos utilizados por la norma: «guarderías o centros de educación infantil autorizados».

Cabría pensar que las guarderías y los centros de educación infantil no significan lo mismo, no pueden tenerse por términos sinónimos. La guardería sería un tipo de centro limitado a los fines de custodia y atención de los niños de corta edad mientras que el centro de educación infantil añadiría a dichos fines un componente educativo. Ahora bien, a juicio del Tribunal Central, el art. 81.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) no permite concluir inequívocamente que para gozar del incremento de la deducción por maternidad la custodia del hijo menor de tres años deba tener una finalidad educativa. Insiste en el hecho de que si el legislador hubiese querido limitar el incremento de la deducción por maternidad a los gastos de custodia con finalidad educativa habría empleado en exclusiva la expresión «centros de educación infantil», concepto técnico perfectamente regulado en la normativa fundamental del sistema educativo español, y no un término como el de «guardería» que sólo podría conducir -de ser cierta tal pretensión- a una confusión perfectamente evitable.

Sin embargo, el art. 69.9 del RD 439/2007 (Rgto IRPF), exige a las «guarderías o centros de educación infantil autorizados» presentar una declaración informativa -el modelo 233- sobre los menores y los gastos que den derecho a la aplicación del incremento de la deducción prevista en el art. 81.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) en la que deberán consignar, entre otros datos, los correspondientes a la autorización del centro expedida por la administración educativa competente.

La exigencia a las «guarderías o centros de educación infantil autorizados» de una «autorización expedida por la administración educativa competente» pone de manifiesto de forma palmaria que el RD 439/2007 (Rgto IRPF) asocia el incremento de la deducción por maternidad a la satisfacción de gastos de custodia con una finalidad educativa, propia de los centros de educación infantil, y no con una finalidad de mera atención y cuidado de los niños de corta edad inherente a las guarderías, asociación que no se desprende de forma clara o inequívoca en opinión del Tribunal del articulado de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

En consecuencia, dado que el art. 69.9 del RD 439/2007 (Rgto IRPF) exige expresamente que las «guarderías o centros de educación infantil autorizados» presenten una declaración informativa -el modelo 233- sobre los menores y los gastos que den derecho a la aplicación del incremento de la deducción prevista en el art. 81.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) en la que deben consignar, entre otros datos, los correspondientes a la autorización del centro expedida por la administración educativa competente, se debe concluir que dicho incentivo fiscal está vinculado al ámbito educativo de forma que para tener derecho al incremento de la deducción por maternidad por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil autorizados del art. 81.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), es necesario que tanto la guardería como el centro de educación infantil tengan la correspondiente autorización expedida por la administración educativa competente. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 229.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 81.
Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 67.bis.
RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 69.
LO 2/2006 (Educación), arts. 3 y 12.
Orden HAC/1400/2018 (Modelo 233, lugar, forma, plazo y procedimiento para su presentación), arts. 2 y 3.

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA PRIMERA
FECHA: 26 de mayo de 2021

RECURSO: 00-00946-2021
CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF
NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO
RECURRENTE: PRESIDENTE TEAC - NIF ---
DOMICILIO: CALLE PANAMÁ, 1 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incoado mediante acuerdo del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de febrero de 2021, por iniciativa del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria ha dictado con fecha 23 de diciembre de 2020 resolución 39-841-2020 relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La cuestión controvertida consistía en determinar si a efectos de la aplicación del incremento de la deducción por maternidad por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil autorizados del artículo 81.2 de la Ley 35/2006 reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exige que la custodia tenga una finalidad educativa, de forma que no procede la deducción en el supuesto de gastos de custodia en guarderías que no dispongan de la pertinente autorización expedida por la administración educativa competente.

El Tribunal Regional estima la reclamación anulando la liquidación impugnada al considerar que los términos "guardería" y "centro de centros de educación infantil" no son sinónimos, y que no puede desprenderse de la definición que da la Ley la exigencia de que la custodia tenga una finalidad educativa.

Segundo.

Sobre la misma cuestión se ha pronunciado en sentido distinto el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias en resolución de 29 de junio de 2020 (R.G. 52-00033-2020) en la que mantiene que *"...el concepto de guardería o centro de educación infantil autorizado presupone disponer de la pertinente autorización de la Administración con competencias educativas que es la correspondiente Comunidad Autónoma"*.

Tercero.

En vista de los hechos anteriores el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, a propuesta del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, acordó el inicio del procedimiento para la adopción de la resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), otorgando trámite de alegaciones por plazo de un mes, con carácter previo a la adopción de tal resolución, a la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda así como al Director del Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Cuarto.

El TEAR de Cantabria, tras referirse al artículo 81 de la Ley 35/2006, reguladora del IRPF, e indicar que desde el 1 de enero de 2018 el importe de la deducción por maternidad se puede 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 conforme al artículo 81.2 párrafo primero, reproduce seguidamente el artículo 81.2 párrafo tercero de la LIRPF que define los gastos de custodia, el artículo 69 del Real Decreto 439/2007 concerniente a la declaración informativa sobre los menores que

han de presentar las guarderías o centros de educación infantil autorizados y la contestación a la consulta de la Dirección General de Tributos V1952-19, para concluir que:

El órgano gestor rechaza la aplicación del incremento, entendiendo que dicho incremento constituye una ventaja fiscal vinculada a una finalidad educativa, y aunque admite que el centro Guardería T CB puede desarrollar labores de custodia de niños menores de tres años, establece que lo hará con distintas finalidades ajenas a las educativas, pero no con una finalidad educativa, y por ello no va a contar con autorización de la Administración Educativa.

Lo primero que debe señalarse, es que este Tribunal no comparte la opinión de la DGT según la cual es lo mismo una guardería que un centro de educación infantil, y así se deriva del propio artículo 81.2 párrafo III, antes citado, que habla de guarderías y centros de educación infantil, es decir, emplea la conjunción copulativa "y", y no la disyuntiva "o", evidenciando que son dos entes distintos, y no dos formas distintas de denominar a un mismo ente, es decir, no son términos sinónimos.

En segundo lugar, no compartimos tampoco la decisión tomada por la AEAT de vincular el incremento de la deducción a un fin educativo, la normativa reguladora del IRPF vincula dicho incremento a la satisfacción de gastos de custodia, y es la propia norma la que nos da una definición de gastos de custodia, entendiendo como tales los satisfechos a guarderías y centros de educación infantil por la preinscripción y matrícula de los menores, la asistencia en horario general y ampliado, y la alimentación de los mismos. Es decir, no puede desprenderse de la definición que da la Ley la exigencia de que la custodia tenga una finalidad educativa, como sostiene el órgano gestor.

La interpretación que hacen tanto el órgano gestor, como la DGT, dejaría fuera del ámbito de aplicación de la medida a las guarderías, amparándose en una interpretación del artículo 69 del Reglamento, norma que por su rango no puede ir en contra de lo dispuesto en la Ley, y habiendo quedado claro, a juicio de este Tribunal, que la Ley reguladora del IRPF admite tanto a las guarderías como a los centros de educación infantil, hemos de concluir que no cabe hacer una interpretación de un precepto reglamentario para excluir del ámbito de aplicación, lo que la Ley incluye.

Así las cosas, este Tribunal acuerda estimar la reclamación y anular el acto impugnado.

Quinto.

En sentido contrario al TEAR de Cantabria se pronuncia el TEAR del Principado de Asturias que, tras reproducir los artículos 81 de la Ley 35/2006, 60 y 69.9 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y citar la Orden HAC/1400/2018, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 233 de "Declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados" a presentar por la guardería o centro de educación infantil, fundamenta su postura del modo siguiente:

En el caso que nos ocupa no se ha acreditado que la Escuela Infantil B, sea una guardería o centro de educación infantil autorizado ni consta la presentación de la declaración informativa (modelo 233), que han de presentar dichos centros, consignando los datos relativos a los menores y a los gastos que den derecho a la aplicación del incremento de la deducción. Dicho incremento previsto en el artículo 81.2 de la Ley del Impuesto, de hasta 1.000 euros adicionales al importe de la deducción general prevista en el apartado 1 del mismo artículo, exige, como presupuesto para su aplicación, que "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", de modo que se configura como una cantidad adicional que viene a compensar esos gastos que, por expresa disposición legal, se han de efectuar en guarderías o centros de educación infantil autorizados, y no otros, exigiendo además, que presenten una declaración informativa. Debiendo remarcarse aquí que reiterada jurisprudencia ha determinado que todo beneficio fiscal constituye un derecho sólo susceptible de ejercitarse si se cumplen con rigor las exigencias formales y de fondo que la concesión de tal beneficio requiere. Se exige por tanto que en el expediente quede claramente acreditado que concurren los requisitos que hacen al interesado acreedor del mismo, circunstancia que no se ha producido en el caso que nos ocupa.

Tal y como se ha señalado en el expositivo de hechos, con independencia de la falta de presentación del modelo 233 por parte de la escuela infantil, no se ha aportado al expediente ningún documento que acredite que la misma puede ser calificada como guardería o centro de educación infantil autorizado. En relación con la existencia de licencia municipal de apertura, la misma se refiere al permiso que deben conceder los Ayuntamientos para la apertura de cualquier negocio para lo que resultan exigibles diversos requisitos relativos a accesibilidad, seguridad, condiciones higiénicas y otros referidos a las competencias que aquellos ostentan. Ahora bien, el concepto de guardería o centro de educación infantil autorizado presupone disponer de la pertinente autorización de la Administración con competencias educativas que es la correspondiente Comunidad Autónoma.

Motivos por los que se desestiman sus pretensiones, confirmando la liquidación impugnada.

Sexto.

En el trámite concedido en el presente procedimiento el Director del Departamento de Gestión de la AEAT formuló las alegaciones siguientes:

1.- Regulación del Incremento de la Deducción por maternidad.

A través del artículo 61 de la **Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018**, se aprobó incrementar hasta 1.000 euros la deducción por maternidad cuando la contribuyente "hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados", mediante la modificación del artículo 81 de la LIRPF con efectos desde 1 de enero de 2018.

El **apartado 2 del artículo 81 de la LIRPF** dice así (el énfasis es nuestro):

*<< 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.>>

Este incremento en la deducción por maternidad vino acompañado de una **nueva obligación formal de información**, regulada en el apartado 9 del artículo 69 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (en adelante RIRPF). Apartado modificado por el Real Decreto 1461/2018, de 21 de diciembre, por el que se modifica el RIRPF, en materia de deducciones en la cuota diferencial por circunstancias familiares, obligación de declarar, pagos a cuenta, rentas vitalicias aseguradas y obligaciones registrales.

El **apartado 9 del artículo 69 del RIRPF** dice así (el énfasis es nuestro):

*<<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.>>

Por último, a través de la **Orden HAC/1400/2018, de 21 de diciembre**, se aprueba el modelo 233, "Declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados" y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación.

2.- Ventaja fiscal vinculada a una finalidad educativa.

Este Departamento coincide con la postura del TEAR de Asturias y la Dirección General de Tributos (en adelante DGT), y entiende que el incremento de la deducción de maternidad sobre los gastos de custodia a los que se refiere el apartado 2 del artículo 81 de la LIRPF se trata de una ventaja fiscal vinculada a una finalidad educativa.

Es decir, para tener derecho al incremento de la deducción por maternidad por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil autorizados **es necesario que tanto la guardería como el centro de educación infantil tengan la correspondiente autorización expedida por la administración educativa competente**.

El TEAR de Cantabria no comparte esta interpretación, pues entiende que el artículo 69 del RIRPF no puede ir en contra de lo dispuesto en la Ley, al ser una disposición reglamentaria.

Sin embargo, la interpretación sobre la finalidad educativa de esta ventaja fiscal deviene de la propia **exposición de motivos de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018**, que justifica la inclusión de ésta medida en la necesidad de estimular la incorporación laboral de la mujer al mercado laboral, facilitar la conciliación familiar y el acceso de los menores de tres años al primer ciclo de educación infantil. Así se señala que (el énfasis es nuestro):

<<En cuanto a la deducción por maternidad, se incrementa el incentivo fiscal cuando tenga que soportar gastos por la custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros educativos autorizados, lo 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>>.

En consecuencia, puede afirmarse que, al tratarse de una medida vinculada al ámbito educativo, **no todo cuidado de un menor de tres años se puede encuadrar dentro del concepto de primer ciclo de educación infantil**.

3.- Primer ciclo de educación infantil.

Así, la **Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación** (en adelante LOE), recientemente modificado por la Ley Orgánica 3/2020, de 29 de diciembre, reconoce en su exposición de motivos, que la educación infantil está organizada en dos ciclos que responden ambos a una intencionalidad educativa, no necesariamente escolar.

En 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, nos lleva a concluir 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.

El motivo de la reforma llevada a cabo por la Ley Orgánica 3/2020 aparece recogido en la **exposición de motivos**, donde se manifiesta que la intención del legislador al modificar el Título I de la LOE es incorporar a la ordenación y los principios pedagógicos de la educación infantil el respecto a la específica cultura de la infancia que definen la Convención sobre los Derechos del Niño y las Observaciones Generales de su Comité. Asimismo, se otorga un mandato al Gobierno en colaboración con las Administraciones educativas para regular los requisitos mínimos que deben cumplir los centros que imparten el primer ciclo de esta etapa.

Por lo tanto, volviendo al incremento de la deducción por maternidad del artículo 81.2 de la LIRPF, en la medida en la que el centro tenga autorización administrativa, la asistencia podrá dar lugar a la aplicación de la deducción y consecuentemente a la obligación por parte del mismo de presentar la declaración informativa.

En otro caso, esto es, si la guardería y/o centro de educación infantil **no dispone de autorización** de la administración educativa **competente**, no estará obligada a presentar la declaración informativa modelo 233; tampoco estos gastos podrán dar lugar a la aplicación por parte de los contribuyentes con derecho a la deducción por maternidad del incremento por gastos de custodia ni, por ende, serán válidas ningún tipo de certificación emitida por las mismas.

4.- Administración educativa competente.

A efectos de determinar quién puede ser considerado Administración educativa competente debemos acudir a los artículos 2bis y 6bis de la LOE que establecen que solo pueden ser consideradas como administraciones educativas competentes a la Administración General del Estado y **Administración de las Comunidades Autónomas** correspondiendo a esta últimas la competencia para la creación, autorización y funcionamiento de centros docentes públicos y privados.

A diferencia de las dos anteriores los cometidos que la legislación encomienda a las Corporaciones Locales no les confieren la condición de Administración educativa, pero sí reconocen su capacidad para cooperar con las Administraciones Estatal y Autonómica en el desarrollo de la política educativa.

Por su parte la Ley Orgánica 8/1985, de 3 de julio, reguladora del Derecho a la Educación, establece, en su artículo 14, que todos los centros docentes, independientemente de su titularidad, deberán reunir unos requisitos mínimos referidos a titulación académica del profesorado, relación numérica alumno-profesor, instalaciones docentes y deportivas, y número de puestos escolares, para impartir enseñanzas con garantía de calidad. Y el artículo 23 de la misma ley condiciona la apertura y funcionamiento de los centros docentes privados al principio de **autorización administrativa** que se concederá siempre que aquellos reúnan los requisitos mínimos establecidos.

5.- Guarderías o centros infantiles no autorizados.

Ahora bien, **distinto de lo anterior**, esto es, de la autorización de la Administración educativa competente para considerar que un centro imparte el primer ciclo de Educación Infantil, está la actividad que puedan realizar aquellas guarderías o centros infantiles que no están sujetas a ningún proyecto educacional definido ni a una metodología educativa. Esto es que se limitan al cuidado de los niños en sus necesidades básicas tanto físicas, como de juegos y socialización.

Se trata de una actividad cuya finalidad principal es dar respuesta a las necesidades de los niños y sus familias, con el fin de facilitar que éstas últimas puedan compaginar su vida familiar y laboral pero que **no tiene carácter educativo ni se integra en la primera etapa del sistema educativo**, por lo que ni están sujetos a las Administraciones Educativas, que determinan los contenidos educativos del primer ciclo de la Educación Infantil ni han de cumplir los requisitos que el Gobierno, en colaboración con las Comunidades Autónomas, impone a los centros que impartan dicho ciclo, relativos, en todo caso, a la relación numérica educando-profesor, a las instalaciones y al número de puestos escolares." (apartado 7 del artículo 14 de LOE).

En tales casos no es necesario la autorización de la administración educativa competente, pero si disponer de una licencia o permiso de actividad del Ayuntamiento donde se encuentre el centro, que certifica aspectos técnicos y que exige para autorizar al desarrollo de esta actividad y el cumplimiento de una serie de normas, tanto generales como específicas de cada actividad.

Por tanto, los **ayuntamientos no son Administración educativa competente y salvo que actúen por delegación de competencias o como cooperadores de las Administraciones educativas (Comunidades Autónomas)** las autorizaciones que están concediendo son para el desarrollo de la actividad de guarderías de niños menores de tres años, pero sin que esto suponga que estos centros desarrollen ningún proyecto educación que se corresponda con la primera etapa del sistema educativo.

En el caso de Cantabria, Guardería T CB, con NIF (.....), consta dado de alta en el epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante IAE), 9311.1. ("Guardería y enseñanza infantil, Exclusiv") desde 2006, tal como justifica la recurrente. Pero además la propia recurrente, reconoce que no se trata de un centro autorizado, alegando que:

<< En Cantabria no se exige para este tipo de centros, conocidos como guarderías, ningún tipo de autorización autonómica ni inscripción en referido Registro de Centros Docentes no universitarios. En la Administración local (ayuntamiento de ...) es 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.>>

Disponer de una licencia o permiso de actividad del Ayuntamiento de ... para la realización de dicha actividad habiendo pasado inspecciones municipales de forma satisfactoria respecto a la actividad ejercida pero no acredita que se trata de un centro de educación infantil autorizado por la Comunidad Autónoma de Cantabria.

En el caso de Asturias, lo mismo, la Escuela Infantil B, se trata de un establecimiento gestionado por Doña R, con NIF (.....) que figura dada de alta en el epígrafe del IAE, 981.2 ("Jardines de Recreo") desde 2005, y que dispone de Licencia de Apertura del Ayuntamiento de ..., sin que conste acreditado que se trata de un centro de educación infantil autorizado por el Comunidad Autónoma del Principado de Asturias.

En ambos casos, al ser centros no autorizados no están obligados a presentar la declaración informativa modelo 233; pero tampoco los gastos satisfechos al mismo pueden dar lugar a la aplicación por parte de los contribuyentes con derecho a la deducción por maternidad del incremento por gastos de custodia ni, por ende, serán válidas las certificaciones emitidas por el mismo.

6.- Consulta de la Dirección General de Tributos V1952-19, de 25 de julio.

Como el propio TEAR de Cantabria recoge en su resolución, esta cuestión ha sido analizada por la DGT, a raíz de una consultante que planteaba si estaba obligada a cumplimentar el modelo 233, de declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados cuando la actividad que ella desarrolla como

persona física es una actividad económica de guarda de niños, que cuenta con la licencia de apertura del ayuntamiento y los permisos de sanidad, pero no con los de la administración educativa, al no tratarse de un centro de educación infantil.

A lo que la DGT contestó que (el énfasis es nuestro):

<< (...;) 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 (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.

Serían los casos de gastos incurridos en empresas o establecimientos abiertos al público que acogen menores con distintos fines (locales de celebraciones de cumpleaños o fiestas infantiles, ludotecas, locales de mera custodia, campamentos infantiles, etcétera) o de gastos satisfechos a particulares en el domicilio familiar por custodia de menores (cuidados realizados por familiares retribuidos, gastos de custodia satisfechos a "canguros", empleados del hogar, etcétera), y que pueden requerir o no autorización administrativa, como ocurriría en el caso de apertura de establecimientos abiertos al público, que requieren de determinadas licencias municipales o autonómicas, si bien no van a contar con la autorización de la administración educativa por la naturaleza o finalidad de la custodia.

*En consecuencia, **la consultante no estaría obligada a la presentación del referido modelo 233.**>>*

CONCLUSIÓN

Este Departamento de Gestión Tributaria coincide con el TEAR de Asturias respecto a 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.** Siendo la administración educativa competente la Comunidad Autónoma correspondiente.

Séptimo.

La Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda formuló, por su parte, las alegaciones siguientes:

1.- Haciendo referencia en primer lugar a la normativa reguladora del incremento de la deducción, debe indicarse en primer lugar que el artículo 61 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE de 4 de julio), con efectos desde el 1 de enero de 2018, modificó el artículo 81 de la LIRPF estableciendo un incremento de la deducción por maternidad prevista en dicho artículo de hasta 1.000 euros anuales adicionales cuando el contribuyente que tenga derecho a la deducción por maternidad hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en "guarderías o centros de educación infantil autorizados", con los límites y requisitos establecidos en el referido artículo.

El desarrollo reglamentario del referido incremento de la deducción se contiene en el artículo 60 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en lo sucesivo RIRPF, que regula el procedimiento para la práctica de la deducción por maternidad y su pago anticipado y para la aplicación del incremento de dicha deducción por gastos en guarderías o centros de educación infantil, así como en el artículo 69, que regula las obligaciones de información correspondientes a la deducción por maternidad e incremento de la deducción por los referidos gastos. En desarrollo de este último artículo, se ha aprobado la Orden HAC/1400/2018, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 233, «Declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados» y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación, y se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria (BOE de 27 de diciembre).

2.- El TEAR de Cantabria basa su fallo en tres argumentos. El primero es la consideración de que el término "guarderías" y el término "centros de educación infantil autorizados" no son sinónimos, argumento que expresa en los siguientes términos:

"Lo primero que debe señalarse, es que este Tribunal no comparte la opinión de la DGT según la cual es lo mismo una guardería que un centro de educación infantil, y así se deriva del propio artículo 81.2 párrafo III, antes citado, que habla de guarderías y centros de educación infantil, es decir, emplea la conjunción copulativa "y", y no la disyuntiva "o", evidenciando que son dos entes distintos, y no dos formas distintas de denominar a un mismo ente, es decir, no son términos sinónimos."

Pues bien, frente a lo manifestado por el TEAR de Cantabria, lo cierto es que el artículo 81 de la LIRPF se manifiesta (salvo en el párrafo citado por el TEAR de Cantabria) de forma contraria a la que el TEAR indica. Es decir, habla de guarderías o centros de educación infantil autorizados, utilizando la conjunción disyuntiva "o" y no la copulativa "y".

Así lo hace en el párrafo primero del apartado 2 de dicho artículo: "...;del hijo menor de tres años en **guarderías o centros de educación infantil autorizados**", y también en el apartado 5 de dicho artículo, en que se refiere a "...;las obligaciones de información a cumplir por las **guarderías o centros infantiles**", lo que, de acuerdo con la propia argumentación del TEAR, lleva a la conclusión de que el legislador considera ambos términos como sinónimos.

A ese respecto debe tenerse en cuenta que la utilización del término guarderías, que es un concepto no definido en la normativa, como sinónimo del anterior, deriva de 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 el artículo 111 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (BOE de 4 de mayo), y la normativa autonómica, los referidos centros pueden tener distintas denominaciones (escuelas infantiles, colegios de educación infantil y primaria, etcétera).

3.- El segundo argumento en que el TEAR de Cantabria fundamenta su fallo se basa en que la deducción carece de un fin educativo y se liga a la mera custodia de menores sin finalidad educativa.

El TEAR expresa así su argumentación:

"En segundo lugar, no compartimos tampoco la decisión tomada por la AEAT de vincular el incremento de la deducción a un fin educativo, la normativa reguladora del IRPF vincula dicho incremento a la satisfacción de gastos de custodia, y es la propia norma la que nos da una definición de gastos de custodia, entendiendo como tales los satisfechos a guarderías y centros de educación infantil por la preinscripción y matrícula de los menores, la asistencia en horario general y ampliado, y la alimentación de los mismos. Es decir, no puede desprenderse de la definición que da la Ley la exigencia de que la custodia tenga una finalidad educativa, como sostiene el órgano gestor"

Frente a dicha argumentación, y en relación con la finalidad que determinó la introducción por el legislador de dicho incremento de la deducción de maternidad, resulta especialmente clarificador que el origen del mismo se circunscribe a la necesidad de dar cumplimiento al punto 80 del pacto de investidura entre el Partido Popular y Ciudadanos que estableció el compromiso de:

"80. Desarrollar un nuevo Plan CONCILIA3 de Educación Infantil de 0 a 3 años que aumente el número de plazas en escuelas infantiles para avanzar hacia la universalización, estableciendo ayudas dirigidas a las familias con menos recursos para garantizar su acceso, en colaboración con las Comunidades Autónomas."*

En ese mismo sentido, debe destacarse el preámbulo de la citada Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 en el que se señala que "En cuanto a la deducción por maternidad, se incrementa el incentivo fiscal cuando tenga que soportar gastos por la custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros educativos autorizados, lo 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."

Debe tenerse en cuenta, como manifiesta el Tribunal Constitucional en el Fundamento jurídico 6 de la Sentencia 90/2009, de 20 de abril, que "...; aunque los preámbulos o exposiciones de motivos de las Leyes carecen de valor normativo (SSTC 36/1981, de 12 de noviembre, FJ 7; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 2; 173/1998, de 23 de julio, FJ 4; 116/1999, de 17 de junio, FJ 2; y 222/2006, de 6 de julio, FJ 8), sirven, sin embargo, como criterio interpretativo de las disposiciones normativas a las que acompañan para la búsqueda de la voluntad del legislador (SSTC 36/1981, de 12 de noviembre, FJ 7; y 222/2006, de 6 de julio, FJ 8), esto es, sirven para efectuar una interpretación finalista (STC 83/2005, de 7 de abril, FJ 3.a)."

Por lo tanto, el legislador no establece como finalidad del incremento de la deducción cualquier gasto por custodia de hijos menores sino los relacionados con "...el acceso del hijo menor de tres años al primer ciclo de educación infantil".

A su vez, el propio artículo 81.2 de la LIRPF fija como base de la deducción "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,...", siendo dichos conceptos propios de los cursos educativos, a lo que se une que el segundo párrafo del apartado 2 del artículo 81 enlaza de forma expresa la duración del incremento de la deducción al primer ciclo de educación infantil, al indicar 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**", inciso final que carecería de sentido si el incremento de la deducción fuera ajeno al primer ciclo de educación infantil, habiendo bastado en ese caso que el legislador estableciera la finalización del incentivo cuando el niño cumpliera tres años, sin mención al ciclo educativo.

4.- El tercer argumento del TEAR de Cantabria se basa en que interpretar la exigencia establecida en el RIRPF de la existencia de autorización de la autoridad administrativa educativa para las guarderías o centros de educación infantil, sería una interpretación contra Ley que por ello no debe ser admitida.

Manifiesta el TEAR al respecto:

"La interpretación que hacen tanto el órgano gestor, como la DGT, dejaría fuera del ámbito de aplicación de la medida a las guarderías, amparándose en una interpretación del artículo 69 del Reglamento, norma que por su rango no puede ir en contra de lo dispuesto en la Ley, y habiendo quedado claro, a juicio de este Tribunal, que la Ley reguladora del IRPF admite tanto a las guarderías como a los centros de educación infantil, hemos de concluir que no cabe hacer una interpretación de un precepto reglamentario para excluir del ámbito de aplicación, lo que la Ley incluye."

El artículo 69.9 del RIRPF establece literalmente en su primer párrafo lo siguiente:

"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:

(...;)"

Establece el artículo 69.9 de una forma expresa y clara que la presentación de la declaración informativa, en la que entre otros datos conste la autorización del centro expedida por la administración educativa competente, corresponde a guarderías o centros de educación infantil, por lo que se excluyen de la posibilidad de aplicar el incremento de la deducción los centros de custodia de niños que no cuentan con dicha autorización, porque su finalidad no es educativa y, en consecuencia, no tienen dicha autorización.

No estamos, por tanto, ante la interpretación del TEAR de Cantabria como una de las posibles interpretaciones del artículo 69 del RIRPF, ya que aparte de que sería contraria a la literalidad de la norma, norma totalmente clara al respecto, llevaría a considerar que ese requisito no es exigible, a pesar de su exigencia normativa, o que solo es exigible en algunos casos, cuando el Reglamento lo exige expresamente para todos los centros.

No cabiendo en consecuencia otra interpretación del Reglamento, el TEAR de Cantabria, más que no aplicar una determinada interpretación del mismo, lo que está dejando de aplicar es el propio Reglamento, por considerar que la exigencia establecida en el artículo 69 del RIRPF de la existencia de una autorización de la administración educativa competente sería contraria a la Ley.

Frente a dicha actuación del TEAR de Cantabria, debe indicarse que, aunque a efectos meramente hipotéticos se admitiera la posibilidad de un exceso reglamentario, lo que por las razones reflejadas en las alegaciones 1ª y 2ª no debe admitirse, el TEAR no puede dejar de aplicar un Reglamento bajo la justificación de que dicho Reglamento se opone a la interpretación que dicho TEAR realiza de la Ley que el Reglamento desarrolla.

Como manifiesta el Tribunal Supremo en la Sentencia de 5 de febrero de 1988, "los órganos de la Administración carecen de competencia para dejar de aplicar, aun cuando fuera ilegal, un Real Decreto emanado del Gobierno, en quien reside constitucionalmente la potestad reglamentaria(...;)", manifestando dicho Tribunal en su Sentencia de 16 de mayo de 1986 que "...;la vía económico-administrativa...; puede y debe revisar los actos de gestión de la Administración financiera, pero no está capacitada para declarar la eventual ilegalidad, en su caso, de una norma reglamentaria dimanante del Consejo de Ministros."

Y todo ello reiterando que la interpretación que el TEAR de Cantabria realiza del artículo 81 de la LIRPF no se considera ajustada a derecho por las razones referidas, por lo que el Reglamento se considera perfectamente legal.

En virtud de las consideraciones anteriores, este Centro Directivo considera que debe confirmarse el criterio establecido por el TEAR de Asturias, antes expuesto, rechazando el del TEAR de Cantabria.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Dispone el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, General Tributaria:

Artículo 229. Competencias de los órganos económico- administrativos.

1. El Tribunal Económico- Administrativo Central conocerá:

(.....)

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.

Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico- administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico- Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico- Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico- Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico- Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia.

A la vista del precepto citado y por virtud del acuerdo del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de febrero de 2021, esta Sala de dicho Tribunal es competente para adoptar resolución en unificación de criterio en el presente procedimiento.

Segundo.

La cuestión controvertida consiste en determinar si a efectos de la aplicación del incremento de la deducción por maternidad por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil autorizados del artículo 81.2 de la Ley 35/2006 reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exige que la custodia tenga una finalidad educativa, de forma que no procede la deducción en el supuesto de gastos de custodia en guarderías que no dispongan de la pertinente autorización expedida por la administración educativa competente.

Tercero.

La deducción por maternidad fue introducida por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, que incorporó el artículo 67 bis a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, en los términos siguientes:

« Artículo 67 bis . 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 40 ter 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 . La deducción se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en el apartado 1 anterior, 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 .

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

3 . Se podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el abono de la deducción de forma anticipada. En estos supuestos, no se minorará la cuota diferencial del impuesto .

4 . Reglamentariamente se regularán el procedimiento y las condiciones para tener derecho a la práctica de esta deducción, así como los supuestos en que se pueda solicitar de forma anticipada el abono de la misma ».

En la Exposición de Motivos de la Ley 46/2002 se señala:

III.

(.....)

La familia ocupa un papel clave en la presente reforma, continuando así con la orientación iniciada en 1998. Su papel como institución fundamental de estabilidad y cohesión de nuestra sociedad tiene, si cabe, un mayor reconocimiento en la presente Ley. Así se atiende, en particular, a las necesidades surgidas de realidades tales como el descenso de la natalidad, el envejecimiento de la población y las situaciones de discapacidad, al tiempo que **se estimula la incorporación de la mujer al mercado laboral**, todo ello de acuerdo con el espíritu y los objetivos propios del «Plan Integral de Apoyo a la Familia», del Gobierno.

De esta forma, se ha procedido, en el marco de la nueva reforma del Impuesto, a incrementar el importe del mínimo personal y familiar, esto es, la parte de la renta que, con carácter general, el contribuyente destina a atender sus necesidades y las de sus descendientes, con una especial atención a las familias numerosas. Igualmente, se incorporan nuevas reducciones en la base imponible, por hijos menores de tres años, por edad del propio contribuyente o de sus ascendientes, por gastos de asistencia de las personas mayores y por discapacidad, con las que se pretende adecuar la carga tributaria a las situaciones de dependencia. En concreto, se mejora el tratamiento fiscal de la familia y de las situaciones de discapacidad, aumentando, con carácter general, sus importes e incorporando una nueva reducción por asistencia, para, de este modo, atender en mayor medida las necesidades tanto del propio discapacitado como de las personas de quien dependen. **Por otra parte, y con la finalidad de compensar los costes sociales y laborales derivados de la maternidad, se agrega un nuevo supuesto de deducción en cuota para las madres con hijos menores de tres años que trabajen fuera del hogar.**

Se pone de manifiesto, por tanto, que la finalidad de la deducción por maternidad es facilitar la incorporación de la mujer al trabajo fuera del hogar tras la maternidad.

En la actualidad la deducción por maternidad se regula en el artículo 81 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), que 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".

La redacción transcrita del artículo 81 de la LIRPF fue dada por el artículo 61 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, que introdujo el incremento de la deducción por maternidad manteniendo una regulación prácticamente idéntica a la anterior respecto a la deducción por maternidad en sentido estricto.

Dispone en este sentido el Preámbulo de la Ley 6/2018, de 3 de julio:

VII.

En el ámbito tributario la Ley de Presupuestos incorpora diversas medidas.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se profundiza en la consecución de objetivos inspiradores de la reciente reforma del Impuesto, en particular, la reducción de la tributación de los trabajadores de renta más baja y de los contribuyentes que soportan mayores cargas familiares, tales como mujeres trabajadoras, familias numerosas o personas con discapacidad.

A tal efecto, con el objeto de reducir la carga impositiva de los trabajadores con menores rentas se aumenta la reducción por obtención de rendimientos del trabajo. De esta forma se mejora la renta disponible de este colectivo y se amplía el umbral de tributación, esto es, la cuantía de salario bruto anual a partir de la cual se empieza a pagar el impuesto.

La mejora de la fiscalidad familiar se lleva a cabo con la ampliación de las deducciones por maternidad y por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo.

En cuanto a la deducción por maternidad, se incrementa el incentivo fiscal cuando tenga que soportar gastos por la custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros educativos autorizados, lo 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 su parte, el artículo 69.9 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), en la redacción dada por el Real Decreto

1461/2018, de 21 de diciembre, con el objeto de adaptar el texto reglamentario a los cambios operados por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, establece:

Artículo 69. 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 :

- 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.

El epígrafe III de la Introducción del Real Decreto 1461/2018, de 21 de diciembre, dispone que "el apartado cinco del citado artículo [artículo único] da nueva redacción al apartado 9 del artículo 69 con la finalidad de concretar el contenido de la declaración informativa a presentar por las guarderías o centros de educación infantil autorizados para facilitar su control e incorporación a los sistemas de asistencia al contribuyente".

Finalmente hemos de hacer referencia a la Orden HAC/1400/2018, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 233, "Declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados" y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación.

Disponen los artículos 2 y 3 de dicha Orden:

Artículo 2. Obligados a presentar el modelo 233, «Declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados»

Estarán obligados a presentar el modelo 233, «Declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados», las guarderías o centros de educación infantil autorizados a que se refiere 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 los no Residentes y sobre el Patrimonio.

Artículo 3. Contenido de la declaración informativa modelo 233, «Declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados»

Deberá ser objeto de declaración en el modelo 233, la información definida en el apartado 9 del artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en relación con los menores de tres años inscritos en la guardería o centro de educación infantil autorizado cada año, así como en relación con el menor que cumpla tres años en el ejercicio, en cuyo caso la información se ampliará a los meses posteriores al cumplimiento de dicha edad hasta el mes anterior a aquel en el que el menor pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil.

Cuarto.

En vista de lo dispuesto en el artículo 81.2 de la LIRPF el incremento de la deducción por maternidad podrá disfrutarse 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.

La controversia se concreta en determinar si para gozar del incremento de la deducción por maternidad la custodia del hijo menor de tres años debe tener una finalidad educativa o no. La duda surge por los términos utilizados por la norma: "guarderías o centros de educación infantil autorizados".

El término "guardería" es ajeno al sistema educativo. Prueba de ello es que no se cita ni una sola vez en la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (LOE). En su acepción de "guardería infantil" es definido por la Real Academia de la Lengua como "lugar donde se cuida y atiende a los niños de corta edad".

Por contra, las expresiones "educación infantil" y "centro de educación infantil" están presentes en la LOE. Así, en efecto, el artículo 3 de la LOE regula la "Educación infantil" como una de las enseñanzas que ofrece el sistema educativo y a ella le dedica los artículos 12 a 15. Conforme al artículo 12 de la LOE 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, tiene carácter voluntario y su finalidad es la de contribuir al desarrollo físico, afectivo, social, cognitivo y artístico del alumnado, así como la educación en valores cívicos para la convivencia. Se indica también en dicho precepto que *"Con objeto de respetar la responsabilidad fundamental de las madres y padres o tutores legales en esta etapa, los **centros de educación infantil** cooperarán estrechamente con ellos"* y que dichos centros deben ser autorizados por las Administraciones educativas. El artículo 14 de la LOE establece en su apartado primero que *"La etapa de educación infantil se ordena en dos ciclos. El primero comprende hasta los tres años, y el segundo, desde los tres a los seis años de edad"*.

De lo expuesto hasta ahora cabría pensar que las guarderías y los centros de educación infantil no significan lo mismo, no pueden tenerse por términos sinónimos. La guardería sería un tipo de centro limitado a los fines de custodia y atención de los niños de corta edad mientras que el centro de educación infantil añadiría a dichos fines un componente educativo. El uso por la norma de un término (guardería) ajeno por completo a la LOE, unido al hecho de que en su párrafo tercero el artículo 81.2 de la LIRPF alude a estos centros utilizando la conjunción copulativa "y" ("guarderías y centros de educación infantil") y defina los gastos de custodia sin referencia alguna a la finalidad educativa, podrían conducirnos a concluir que "guarderías" y "centros de educación infantil" son entidades distintas, de forma que los gastos de custodia del hijo menor de tres años satisfechos a unas u otras darían derecho al disfrute del incremento de la deducción por maternidad siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos por la norma y siempre que dichos centros estén debidamente autorizados por quien corresponda que, en el caso de las guarderías, por tratarse de centros ajenos al sistema educativo, no sería la autoridad educativa. A ello cabría añadir que si, como apuntamos en el fundamento de derecho anterior, la finalidad de la deducción por maternidad introducida por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre es, según la Exposición de Motivos de esta norma, facilitar la incorporación de la mujer al trabajo fuera del hogar tras la maternidad, el fin del incremento de dicha deducción introducido por la Ley 6/2018, de 3 de julio, debería ir en esa misma dirección, lo cual podría considerarse cuestionado si se niega dicho incremento a las madres que confían a sus hijos menores de tres años a las guarderías en lugar de a los centros de educación infantil.

Frente al planteamiento anterior se alzan, sin embargo, algunos obstáculos, que analizaremos seguidamente.

El primero de ellos es el propio Preámbulo de la Ley 6/2018, de 3 de julio, que, como anticipamos en el fundamento de derecho anterior, señala que *"En cuanto a la deducción por maternidad, se incrementa el incentivo fiscal cuando tenga que soportar gastos por la custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros educativos autorizados, lo 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**"*.

La referencia expresa a que el incremento de la deducción facilitará el acceso del hijo menor de tres años al primer ciclo de la educación infantil invita a pensar que el término "guardería" empleado en el artículo 81.2 de la LIRPF se ha empleado como sinónimo de "centro de educación infantil", probablemente por su carácter coloquial y su uso ampliamente utilizado, aunque no puede descartarse a priori lo contrario, porque, ciertamente, siempre podría decirse que ese incremento de la deducción facilitará la incorporación al mercado laboral y la conciliación de la vida familiar y laboral a todas las madres que trabajen fuera del hogar tras dar a luz y, además, el acceso del hijo al primer ciclo de educación infantil -que, recordemos, no es obligatorio- para aquellas que lo deseen; es decir, cabría oponer a la interpretación de los términos como sinónimos que el incremento de la deducción por maternidad pretende todos los fines indicados en el Preámbulo de la Ley 6/2018 pero no que todos ellos concurren simultáneamente en todas las madres que trabajen fuera del hogar tras dar a luz.

El segundo obstáculo estaría constituido por el párrafo segundo del artículo 81.2 de la LIRPF que literalmente establece 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"*.

Para la Directora General de Tributos este inciso final *"carecería de sentido si el incremento de la deducción fuera ajeno al primer ciclo de educación infantil, habiendo bastado en ese caso que el legislador estableciera la finalización del incentivo cuando el niño cumpliera tres años, sin mención al ciclo educativo"*, lo cual le lleva a concluir que el incremento de la deducción ha de ligarse necesariamente a una finalidad educativa, propia de los centros de educación infantil, y no a la mera custodia y acogida de los niños inherente a las guarderías y, por ende, a que el término "guardería" empleado en la norma no es más que el sinónimo coloquial de "centro de educación infantil". Sin embargo, al planteamiento de la Directora General de Tributos podría objetarse, en línea con la imposibilidad de

descartar a priori el empleo del término "guardería" como distinto del de "centro de educación infantil" a que aludíamos más arriba, que el inciso en cuestión tiene sentido en exclusiva para aquellas madres que decidan confiar a sus hijos a un centro de educación infantil, no resultando de aplicación para aquellas otras que optan por la guardería, en cuanto centro de simple acogida y cuidado del menor sin finalidad educativa, que sólo podrán beneficiarse del incremento de la deducción hasta que sus hijos cumplan tres años.

Así las cosas, a juicio de este Tribunal Central, el artículo 81.2 de la LIRPF no permite concluir inequívocamente que para gozar del incremento de la deducción por maternidad la custodia del hijo menor de tres años deba tener una finalidad educativa. Queremos insistir en el hecho de que si el legislador hubiese querido limitar el incremento de la deducción por maternidad a los gastos de custodia con finalidad educativa habría empleado en exclusiva la expresión "centros de educación infantil", concepto técnico perfectamente regulado en la normativa fundamental del sistema educativo español, y no un término como el de "guardería" que sólo podría conducir -de ser cierta tal pretensión- a una confusión perfectamente evitable.

Sin embargo, el artículo 69.9 del RIRPF, transcrito en el fundamento de derecho anterior, exige a las "guarderías o centros de educación infantil autorizados" presentar una declaración informativa [el modelo 233] sobre los menores y los gastos que den derecho a la aplicación del incremento de la deducción prevista en el artículo 81.2 de la LIRPF en la que deberán consignar, entre otros datos, los correspondientes a la autorización del centro expedida por la administración educativa competente.

La exigencia a las "guarderías o centros de educación infantil autorizados" de una "autorización expedida por la administración educativa competente" pone de manifiesto de forma palmaria que el RIRPF asocia el incremento de la deducción por maternidad a la satisfacción de gastos de custodia con una finalidad educativa, propia de los centros de educación infantil, y no con una finalidad de mera atención y cuidado de los niños de corta edad inherente a las guarderías, asociación que, como indicábamos más arriba, no se desprende de forma clara o inequívoca en nuestra opinión del articulado de la LIRPF.

En consecuencia, dado que el artículo 69.9 del RIRPF exige expresamente que las "guarderías o centros de educación infantil autorizados" presenten una declaración informativa [el modelo 233] sobre los menores y los gastos que den derecho a la aplicación del incremento de la deducción prevista en el artículo 81.2 de la LIRPF en la que deben consignar, entre otros datos, los correspondientes a la autorización del centro expedida por la administración educativa competente, debemos concluir que dicho incentivo fiscal está vinculado al ámbito educativo de forma que 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.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incoado mediante acuerdo del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de febrero de 2021, por iniciativa del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, acuerda unificar criterio en el sentido siguiente:

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.