

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087415

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANTABRIA

Sentencia 116/2022, de 21 de marzo de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 307/2021

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.* La cuestión controvertida gira en torno al alcance de la frase «guarderías o centros de educación infantil autorizados» del artículo 81.2 de la Ley 35/2006 (Ley IVA). Si ha de entenderse en el sentido de que la autorización es exigible a las dos o sólo a los centros de educación infantil. A juicio de la Sala, la literalidad del precepto distingue entre dos clases de centros generadores de gastos de custodia de forma disyuntiva: guarderías, de una parte, centros de educación infantil sujetos a autorización, de otra. De hecho, al especificar estos gastos expresamente dispone que por tales se consideran los de preinscripción y matrícula asistencia, alimentación. En nada se alude a la educación que, en su caso y de ser el centro escogido, se facilitará. Por ello, si la Ley no exige este requisito expresamente para las guarderías, no cabe colegirlo de normas inferiores. Por tanto, la Sala considera que es en este mismo sentido en el que ha de interpretarse el artículo 69.9 del Real Decreto 439/2007 (Rgto. IRPF), donde la obligación de aportar datos de la «autorización del centro» sólo cabe exigirla para «centros educativos autorizados». Interpretación que exime a la Sala el planteamiento de cuestión de legalidad ante el Tribunal Supremo. [Vid., Consulta DGT, de 25-07-2019, nº V1952/2019 (NFC072770)].

PRECEPTOS:

Constitución Española, art. 14.

Ley 35/2006 (IRPF), art. 81.2.

RD 439/2007 (Rgto IRPF), art. 69.

Ley Orgánica 2/2006 (Educación), art. 3.2.

PONENTE:

Doña Clara Penín Alegre.

Magistrados:

Don RAFAEL LOSADA ARMADA

Don CLARA PENIN ALEGRE

Don JOSE IGNACIO LOPEZ CARCAMO

Don MARIA ESTHER CASTANEDO GARCIA

Don MARIA DE LA PAZ HIDALGO BERMEJO

SENTENCIA nº 000116/2022

Ilmo. Sr. Presidente

Don Rafael Losada Armadá

Ilmos. Sres. Magistrados

Doña Clara Penín Alegre

Don José Ignacio López Cárcamo

Doña María Esther Castanedo García

Doña Paz Hidalgo Bermejo

En la ciudad de Santander, a veintiuno de marzo de dos mil veintidós.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria ha visto el recurso número 307/2021, interpuesto por Doña Estrella parte representada por la Procuradora Sra. Doña Ruth Macho Mesones y defendida por el Letrado Sr. Don Antonio Javier Jiménez Bustamante, siendo parte demandada el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, representado y defendido por el Abogado del Estado.

La cuantía del recurso quedó fijada como indeterminada.

Es Ponente la Ilma. Sra. Doña Clara Penín Alegre, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El recurso figura que tuvo entrada en la Sala el día 22 de octubre de 2021 impugnándose con él la Resolución del Pleno del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria de fecha 29 de julio de 2021, por el que se desestima la reclamación económico-administrativa sobre el reconocimiento del derecho al incremento de deducción por gastos de guardería en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2018 de la recurrente.

Segundo.

En su escrito de demanda, la parte actora interesa de la Sala dicte sentencia por la que se declare la nulidad de la actuación combatida, por ser contraria al ordenamiento jurídico.

Tercero.

En su escrito de contestación a la demanda la Administración demandada solicita de la Sala la desestimación del recurso, por ser conforme a Derecho el acto administrativo que se impugna.

Cuarto.

Practicados los trámites requeridos, se señaló fecha para la deliberación, votación y fallo, que tuvo lugar el día 9 de marzo de 2022.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Es objeto del presente recurso la Resolución del Pleno del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria de fecha 29 de julio de 2021, por el que se desestima la reclamación económico-administrativa sobre el reconocimiento del derecho al incremento de deducción por gastos de guardería en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2018 de la recurrente.

Segundo.

Explica la parte actora cómo en la declaración de la renta de 2018 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, siendo denegada por la Administración al considerar no acreditados los requisitos exigidos por la norma. En concreto, no contar con la correspondiente autorización expedida por la Administración educativa competente, modificando su criterio anterior en aplicación del artículo 241.1 LGT tras el dictado de la en resolución de 26 de mayo de 2021 (RG 00/00946/2021) dictada en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1.d) de la LGT. Igualmente, el artículo 69 del Reglamento, 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 incluye, como información que debe proporcionarse a la Administración tributaria, una autorización educativa relativa a las guarderías, las cuales sólo precisan de licencia municipal, exigiendo así una autorización autonómica no prevista, lo que conllevaría que en este extremo fuera ilegal. Y en este sentido se pronuncia la Recomendación de fecha 26 de julio de 2021 del

Defensor del Público, aludiendo a la diferente regulación autonómica de la material e invocando la libertad de establecimiento.

Tercero.

Por la Administración demandada se discrepa de la posibilidad de entrar en la extralimitación de un Reglamento que no se aplica, no independencia de que haya servido de parámetro de interpretación de la Ley. Pero no se abría aplicado el artículo 69.9 del RIRPF en el procedimiento de comprobación limitada. Subsidiariamente, considera es una cuestión de interpretación conforme a la STC 150/2003 dado que para el reglamento se exige un mayor grado de concreción.

Por lo que se refiere a la deducción prevista en el artículo 81 de la LIRPF, dado que una interpretación literal o gramatical no permiten llegar a una conclusión clara, considera que hay que aducir a la teleológica. Y la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, entre otros objetivo, menciona facilitar el acceso del hijo menor de 3 años a la educación infantil, no sólo la incorporación de la mujer al mercado laboral. Y el primer ciclo infantil se regula en los artículos 12 y 14 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación. 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. Sistemáticamente, el artículo 81.2 permite la deducción hasta el mes anterior a aquél en que pueda comenzar el segundo ciclo. Y así lo confirma el desarrollo reglamentario. E históricamente, si bien la deducción se introdujo para facilitar a la incorporación de la mujer al trabajo, el incremento de la deducción introdujo la referencia el acceso del menor al primer ciclo infantil y de ahí que ambos deban estar autorizados, escuela y guardería.

Cuarto.

Gira la cuestión controvertida sobre la interpretación de la deducción prevista en el artículo 81.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En concreto, el alcance de la frase "guarderías o centros de educación infantil autorizados". Si ha de entenderse en el sentido de que la autorización es exigible a las dos o sólo a los centros de educación infantil.

Al regular la deducción por maternidad, el artículo 81, establece que tendrán derecho a esta "las mujeres con hijos menores de tres años (...) que realicen una actividad por cuenta propia o ajena", o en los 3 años posteriores a la adopción o acogimiento. El artículo 81.2 literalmente dispone:

"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".

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria mantenía un criterio favorable a la tesis actora con base en la interpretación de la normativa aplicable afirmando que "la interpretación que hacen tanto el órgano gestor, como la DGT [consulta de la Dirección General de Tributos V1952-19], 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".

Este criterio ha sido corregido por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC en adelante) en unificación de doctrina vinculante para los órganos administrativos, no para los Tribunales, al considerar se trata de una ventaja fiscal vinculada a una finalidad educativa en base a la 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 esta 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, concluyendo que es medida vinculada al

ámbito educativo, de forma que no todo cuidado de un menor de tres años se puede encuadrar dentro del concepto de primer ciclo de educación infantil.

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, justificándose en su exposición de motivos en el papel clave de la familia, atendiendo "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".

El incremento por gasto de custodia por hijos menores se introduce por la Ley de Presupuestos 6/2018, de 3 de julio, cuyo preámbulo establece 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".

El TEAC se centra en la mención que se incluye, junto con la incorporación de la mujer al trabajo, a la facilitación del menor al primer ciclo de educación. Y consciente de que no todos los centros de cuidado de menores requieren autorización de la Administración educativa competente diferencia aquellos centros que imparten el primer ciclo de Educación Infantil de la actividad que puedan realizar aquellas guarderías o centros infantiles que no están sujetas a ningún proyecto educacional definido ni a una metodología educativa. Y al efecto invoca la consulta de la Dirección General de Tributos V1952-19, de 25 de julio y de la obligación de información que recoge el artículo 69.9 del Reglamento.

Quinto.

Ni los argumentos expuestos en la resolución administrativa impugnada ni los esfuerzos de la Abogacía del Estado por realizar una interpretación del artículo 81.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pueden ser acogidos por la Sala. En primer lugar, la interpretación sobre el alcance del incremento de una deducción obviamente debe comenzar por el objetivo de ésta: "estimular la incorporación de la mujer al mercado laboral". La introducción del incremento objeto de litigio no abandona este objetivo. De hecho, el preámbulo de la Ley que lo incorpora como incentivo fiscal, expresamente alude a el hecho de que, además de la maternidad, se tenga que soportar gastos por la custodia en centros: guarderías o centros educativos autorizados. Son dos, pues, las categorías diferenciadas y ambas cubren el mismo fin de generar gastos por custodia. De esta forma, no sólo se cubre la finalidad del estímulo de incorporación de la mujer al mercado laboral, sino que se facilitan otros fines: conciliación y acceso al primer ciclo de educación infantil. Pero la finalidad sigue siendo la misma y la facilitación de otros objetivos aparece como secundaria. En cualquier caso, el incremento se produce por gastos de custodia en centros.

La literalidad del artículo 81.2 de la Ley distingue entre dos clases de centros generadores de gastos de custodia de forma disyuntiva: guarderías, de una parte, centros de educación infantil sujetos a autorización, de otra. De hecho, al especificar estos gastos expresamente dispone que por tales se consideran los de preinscripción y matrícula asistencia, alimentación. En nada se alude a la educación que, en su caso y de ser el centro escogido, se facilitará. Pero ni el precepto, ni el artículo 69.9 del Reglamento pueden interpretarse en el sentido de exigir que las guarderías cuenten con un contenido educacional sometido a autorización educacional. En tal caso hubiera bastado con mencionar exclusivamente a los centros educativos autorizados pues ni la Ley Orgánica 3/2020, de 29 de diciembre, ni aquella que modifica, la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación aluden a las guarderías. Y si cuentan con autorización por contar con un contenido educativo, pasan a ser parte de la categoría centros educativos autorizados.

Si la Ley no exige este requisito expresamente para las guarderías, no cabe colegirlo de normas inferiores. Por ello, la Sala considera que en es en este mismo sentido en el que ha de interpretarse 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, en la redacción dada por el Real Decreto 1461/2018, de 21 de diciembre, donde la obligación de aportar datos de la "autorización del centro" sólo cabe exigirla para "centros educativos autorizados". Interpretación que exime a la Sala el planteamiento de cuestión de legalidad ante el Tribunal Supremo.

Este es, por lo demás, el parecer de la recomendación de 26 de julio de 2021, el Defensor del Pueblo: la Administración tributaria no puede ni debe exigir la autorización, con arreglo a la ley tributaria, si la actividad no la requiere con arreglo a la ley de educación, por todas las razones que esta Sala asume en la argumentación que apoya dicha conclusión.

Sexto.

De conformidad con el artículo 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, al resolver en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional impondrá las costas a la parte que haya visto

rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.

FALLAMOS

Que debemos estimar el recurso contencioso-administrativo promovido por Doña Estrella parte representada por la Procuradora Sra. Doña Ruth Macho Mesones contra la Resolución del Pleno del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria de fecha 29 de julio de 2021, reconociendo el derecho al incremento de deducción por gastos de guardería en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2018 de la recurrente e imponiendo las costas a la Administración que ha visto desestimadas todas sus pretensiones.

Así, por esta nuestra sentencia, que se notificará a las partes haciéndoles saber, conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que contra la misma solo cabe interponer recurso de casación ante la Sala correspondiente (del Tribunal Supremo si la infracción afecta a normas de derecho estatal o de la Unión Europea), única y exclusivamente, en el caso de que concurra algún supuesto de interés casacional objetivo y con los requisitos legales establecidos, todo ello de conformidad con los artículos 86 y siguientes de la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa en redacción dada por Ley Orgánica 7/2015 de 21 de julio; dicho recurso habrá de prepararse ante esta sala del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de esta sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Intégrese esta Resolución en el Libro correspondiente. Una vez firme la sentencia, remítase testimonio de esta, junto con el expediente administrativo, al lugar de origen de éste.

De conformidad con lo dispuesto por la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales y la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, los datos contenidos en la presente resolución solamente podrán ser tratados con la finalidad de su notificación y ejecución, así como de tramitación del procedimiento en que se ha dictado. El órgano judicial es el responsable del tratamiento y el Consejo General del Poder Judicial la autoridad de control en materia de protección de datos de naturaleza personal contenidos en ficheros jurisdiccionales.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.