

BUSCADOR**Resultados****SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes****Documento seleccionado****Nº de consulta** V0020-21**Órgano** SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**Fecha salida** 13/01/2021**Normativa** LIRPF. Ley 35/2006., Artículos 42 y 81.
RIRPF. RD 439/07, Artículo 60.**Descripción de hechos** Los dos cónyuges de un matrimonio, en separación de bienes, son padres de un menor que acude a una guardería. La mensualidad de dicha guardería la paga cada progenitor al 50%. El padre realiza el pago de la parte que le corresponde mediante cheque de empresa de guardería (Sodexo). La madre paga el importe que le corresponde mediante domiciliación bancaria. La guardería emite un recibo a cada progenitor.**Cuestión planteada** Si tiene derecho la madre al incremento de la deducción por maternidad previsto artículo 81.2 de la LIRPF.**Contestación completa** El artículo 42.1 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 (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, recoge la siguiente definición de rentas en especie:

“Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria”.

Los rendimientos del trabajo en especie deben distinguirse de aquellos otros supuestos, en los que se produce una simple mediación de pago por parte de la empresa respecto de gastos efectuados por el empleado; es decir, supuestos en que la empresa se limita a abonar una cantidad por cuenta y orden del empleado. En estos casos, la contraprestación exigible por el trabajador a la empresa no consiste en la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios, sino que se trata de una contraprestación que la empresa tiene la obligación de satisfacer de forma dineraria, si bien en virtud del mandato realizado por el empleado, el pago se realiza a un tercero señalado por éste. Es decir, que el trabajador destina parte de sus retribuciones dinerarias a la adquisición de determinados bienes, derechos o servicios, pero el pago de los mismos se realiza directamente por el empleador.

En consecuencia, tratándose de simples mediaciones de pago realizadas en los términos descritos, no cabe entender que las cantidades abonadas por la empresa a un tercero se califiquen como rendimientos del trabajo en especie para el trabajador, sino que se tratará de una aplicación de los rendimientos del trabajo dinerarios a un determinado concepto de gasto.

No obstante, debe señalarse que no siempre que el empleador satisfaga o abone cantidades a terceros para que estos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate estamos en presencia de retribuciones dinerarias, por considerar que existe mediación de pago, ya que en ocasiones la retribución en especie se instrumenta mediante un pago directo del empleador al tercero en cumplimiento de los compromisos asumidos con sus trabajadores, es decir, para hacer efectiva la retribución en especie acordada. Para que opere tal supuesto resulta necesario que la retribución en especie esté así pactada con los trabajadores, ya sea en el convenio colectivo o en el propio contrato de trabajo, es decir, que la empresa venga obligada (en función del convenio o

contrato) a suministrarles el bien, derecho o servicio. En tal supuesto, las cantidades pagadas por la empresa a los suministradores no se considerarían como un supuesto de mediación de pago, en los términos anteriormente señalados, sino como retribuciones en especie acordadas en el contrato de trabajo, por lo que resultarían de aplicación todas las previsiones que respecto a las retribuciones en especie se recogen en el artículo 42 de la Ley del Impuesto.

Entre dichas previsiones, el artículo 42.3.b) de la Ley del impuesto establece que estarán exentos los rendimientos del trabajo en especie correspondientes a:

“b) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado. Tendrán esta consideración, entre otros, los espacios y locales, debidamente homologados por la Administración pública competente, destinados por las empresas o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores, así como la contratación, directa o indirectamente, de este servicio con terceros debidamente autorizados, en los términos que reglamentariamente se establezcan.”.

Por lo tanto, estarán exentas las retribuciones del trabajo no dinerarias que, cumpliendo los requisitos antes expuestos, consistan en el pago por las empresas de los gastos de guardería de sus trabajadores.

Por ello, en la medida en que el “cheque guardería” al que se refiere la consulta cumpla los requisitos establecidos para la aplicación de la exención del artículo 42.3.b) de la LIRPF antes reproducido, tendrá la consideración de retribución en especie exenta para el empleado, en este caso el padre del menor, en virtud del citado artículo.

Por lo que respecta a la deducción, 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, ha modificado el artículo 81 de la Ley del impuesto, 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, entre los que se establece en el último párrafo del apartado 2 de dicho artículo que “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.”.

De acuerdo con la redacción anterior, los gastos de custodia no exentos podrán formar parte de la base de la deducción.

Por ello, en la medida en que los referidos gastos satisfechos por medio de cheques guardería cumplan los requisitos establecidos para la aplicación de la exención del artículo 42.3.b) de la LIRPF antes reproducido, lo que según su escrito concurre en el caso planteado por la parte que le corresponde pagar al padre, en los meses en que su hijo está escolarizado, tendrán la consideración de retribución en especie exenta en virtud del citado artículo, y en consecuencia el importe de dichos pagos no dará derecho al incremento de la deducción de acuerdo con el último párrafo del artículo 81.2 de la LIRPF transcrito anteriormente.

Asimismo, en lo que respecta a la práctica de la deducción y a los límites de la misma, el artículo 60.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 4 de agosto)- en adelante RIRPF- recientemente modificado por el Real Decreto 1461/2018, de 21 de diciembre (BOE de 22 de diciembre), señala lo siguiente:

“(…).

El incremento de la deducción previsto en el apartado 2 del artículo 81 de la Ley del Impuesto se aplicará proporcionalmente al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos de los apartados 1 y 2 del citado artículo. No obstante, en el período impositivo en que el hijo menor cumpla tres años, el número de meses de dicho ejercicio se ampliará, en caso de cumplimiento del resto de requisitos, a los meses posteriores al cumplimiento de dicha edad hasta el mes anterior a aquél en el que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil.

El referido incremento tendrá como límite anual para cada hijo el menor de:

- las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento, adopción, delegación de guarda para la convivencia preadoptiva o acogimiento.
- el importe anual total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho en dicho período a la guardería o centro educativo en relación con ese hijo, sea o no por meses completos.

A efectos de determinar el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho, se considerará tanto el importe pagado por la madre o el contribuyente con derecho al referido

incremento, como el satisfecho por el otro progenitor, adoptante, tutor, guardador con fines de adopción o acogedor”.

De acuerdo con la redacción anterior, a efectos del cálculo de la deducción, la madre del menor tendrá en cuenta el importe satisfecho por ella, y no formarán parte de la base de la deducción, ni los gastos de custodia exentos, ni, en su caso, la parte subvencionada. Por tanto, en el presente supuesto, únicamente formarán parte de la base de la deducción los gastos de custodia satisfechos directamente por la madre, y no los gastos de custodia satisfechos a través del sistema de cheques guardería de la empresa donde trabaja el padre del menor. Ahora bien, tal y como señala el precepto transcrito el incremento de la deducción se aplicará “proporcionalmente al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos de los apartados 1 y 2 del citado artículo”, por tanto, solo se tendrán en cuenta los meses en los que la madre abona directamente los referidos gastos, tal y como exige el citado artículo 81.2 de la LIRPF, y tendrá como límite tanto las cotizaciones a la Seguridad Social (o Mutuality alternativa) como el importe anual del gasto efectivo no subvencionado, satisfecho por ésta.

Resta por indicar respecto al alcance de los centros a los que se refiere este incremento de la deducción por maternidad, que al tratarse de una medida vinculada al ámbito educativo (primer ciclo de educación infantil), se debe confirmar que su aplicación se refiere a centros de educación infantil, públicos o privados, que desarrollan el referido ciclo, que abarca de los 0 a los 3 años, habiéndose utilizado el término guarderías, que es un concepto no definido en la normativa, como sinónimo del anterior, ya que es el término coloquial asociado a dichos centros, dada la no utilización habitual de la denominación legal centro de educación infantil fuera del ámbito estrictamente educativo, a lo que se une que, de acuerdo con la normativa autonómica y el artículo 111 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (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, en este caso, de los datos aportados parece deducirse que los gastos se abonan a un centro de educación infantil autorizado, y, por tanto, en caso de que así sea, el incremento de la deducción resultará aplicable por los gastos de custodia satisfechos por la madre en los meses en que su hijo se encuentre escolarizado, con los límites anteriormente señalados.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.