CONSULTA OTROS TRIBUTOS
CONSULTA Nº: 75 (24/06/22)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Art. 7 Texto Refundido Decreto Legislativo 1/2009

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta si cabe aplicar la deducción por gastos de estudios en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), cuando existe oferta educativa en la isla de residencia pero no suficiente para todos los estudiantes solicitantes, y como consecuencia es necesario el traslado fuera para realizar estos estudios

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Se puede aplicar la deducción por gastos de estudios en la parte autonómica de la cuota íntegra del IRPF, cuando en la isla de residencia del contribuyente no se puedan cursar estudios en centros públicos, por no superar la nota mínima de acceso exigida, siempre que se cumplan el resto de requisitos.

Visto escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, este centro directivo en uso de la atribución conferida en el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, Ley 22/2009) y se modifican determinadas normas tributarias, y en relación con el artículo 21.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Se consulta si cabe aplicar la deducción por gastos de estudios en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), cuando existe oferta educativa en la isla de residencia pero no suficiente para todos los estudiantes solicitantes, y como consecuencia es necesario el traslado fuera para realizar estos estudios.

SEGUNDO.- En virtud del principio de corresponsabilidad fiscal, la Comunidad Autónoma de Canarias tiene competencias para crear deducciones propias en la parte autonómica de la cuota íntegra del IRPF, en los términos recogidos en el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009, y en el artículo 13 de su predecesora, la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias.

"Artículo 46. Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

(…)

c) Deducciones en la cuota íntegra autonómica por:

Circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

Subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la Comunidad Autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro.

En relación a las deducciones señaladas en esta letra c), las competencias normativas de las Comunidades Autónomas abarcarán también la determinación de:

La justificación exigible para poder practicarlas.

Los límites de deducción.

Su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial.

Las reglas especiales que, en su caso, deban tenerse en cuenta en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar. Si la Comunidad Autónoma no regulara alguna de estas materias se aplicarán las normas previstas a estos efectos en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

En el ejercicio de estas competencias, la Comunidad Autónoma de Canarias ha creado desde hace años, varias deducciones propias, independientes y acumulables, en su caso, a las estatales. Así, la Ley 10/2002, de 21 de noviembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la Comunidad Autónoma de Canarias, fue la norma que estableció las primeras deducciones, siendo seguida de muchas otras; la existencia de varias disposiciones reguladoras de las mismas, justificó que, para una mayor seguridad jurídica, fueran refundidas en un mismo cuerpo normativo: el Texto Refundido de las disposiciones legales dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril (en adelante, Texto Refundido). No obstante lo cual, se han seguido creando deducciones y modificando las existentes, a lo largo de estos años, pero todas están incluidas en dicho texto.

La deducción por gastos de estudios fue una de las primeras contenidas en la citada Ley 10/2002, no obstante, ha sufrido diversas modificaciones a lo largo de estos casi 20 años, hasta su actual redacción recogida en el artículo 7 del Texto Refundido:

"Artículo 7. Deducción por gastos de estudios.

1. Los contribuyentes podrán deducirse por cada descendiente o adoptado soltero menor de 25 años, que dependa económicamente de él y que curse los estudios de educación superior previstos en el apartado 5 del artículo 3 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación, fuera de la isla en la que se encuentre la residencia habitual del contribuyente, la cantidad de 1.500 euros.

La deducción, que se aplicará en la declaración correspondiente al periodo impositivo en que se inicie el curso académico, tendrá como límite el 40 por 100 de la cuota íntegra autonómica. Se asimilan a descendientes aquellas personas vinculadas con el contribuyente por razón de tutela o acogimiento no remunerado, en los términos previstos en la legislación vigente. La cuantía de la deducción será de 1.600 euros para los contribuyentes cuya base liquidable sea inferior a 33.007,20 euros.

2. Esta deducción no se aplicará cuando concurra cualquiera de los siguientes supuestos:

a) cuando los estudios no abarquen un curso académico completo o un mínimo de 30 créditos;

b) cuando en la isla de residencia del contribuyente exista oferta educativa pública, diferente de la virtual o a distancia, para la realización de los estudios que determinen el traslado a otro lugar para ser cursados;

c) cuando el contribuyente haya obtenido rentas en el periodo impositivo en que se origina el derecho a la deducción, por importe superior a 39.000 euros; en el supuesto de tributación conjunta, cuando la unidad familiar haya obtenido rentas por importe superior a 52.000 euros;

d) cuando el descendiente que origina el derecho a la deducción haya obtenido rentas en el periodo impositivo por importe superior a 8.000 euros o, cualquiera que sea su importe, rentas procedentes exclusivamente de ascendientes por consanguinidad o de entidades en las que los ascendientes tengan una participación de un mínimo del 5 por 100 del capital, computado individualmente, o un mínimo del 20 por 100 computado conjuntamente los ascendientes.

3. Cuando varios contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con quien curse los estudios que originan el derecho a la deducción, solamente podrán practicar la deducción los de grado más cercano.

Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a esta deducción y no opten o no puedan optar por la tributación conjunta, la deducción se prorrateará entre ellos".

Esta deducción de 1.500 ó 1.600 euros (según el nivel de rentas del contribuyente), que tiene como límite el 40 por 100 de la cuota íntegra autonómica, está condicionada al cumplimiento de varios requisitos, de carácter subjetivo, objetivo, cuantitativo y territorial, que seguidamente analizamos:

1º) El requisito subjetivo, condiciona la aplicación de la deducción a que el contribuyente tenga algún descendiente o adoptado, soltero y menor de 25 años, que dependa económicamente del contribuyente.

A estos efectos, se asimilan a descendientes aquellas personas vinculadas con el contribuyente, por razón de tutela o acogimiento no remunerado.

2º) El requisito cuantitativo es doble, por un lado, afecta al contribuyente, y, por otro lado, al descendiente o adoptado. En el primer caso, sus rentas no pueden ser superiores a 39.000 euros, o 52.000 euros si opta por la tributación conjunta; y, en el segundo, el descendiente o adoptado, no puede haber obtenido rentas en el periodo impositivo, con carácter general, superiores a 8.000 euros, y con carácter especial -independientemente de su importe-, procedentes de ascendientes consanguíneos o de entidades en las que sus ascendientes tengan una participación de un mínimo del 5% del capital de forma individual, o del 20% de forma conjunta incluyendo los ascendientes.

A estos efectos, ha de tenerse en cuenta que la expresión "rentas" está referida a la suma de la base imponible general y del ahorro del contribuyente, tal y como dispone el artículo 17 del Texto Refundido:

"Artículo 17. Referencia normativa.

A los efectos de la aplicación de las deducciones autonómicas de la Comunidad Autónoma de Canarias en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, las referencias contenidas a la expresión "renta" en las normas reguladoras de las mismas

deberán entenderse hechas a la base imponible general y del ahorro definida en 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, o en el texto legal que lo sustituya."

No obstante, se establece un requisito cuantitativo especial cuando el contribuyente tenga una base liquidable total (no base imponible) inferior a 33.007,20 euros, y en ese caso, la deducción pasa de 1.500 a 1.600 euros.

No podemos terminar el análisis de este requisito sin hacer mención al límite especial de rentas del descendiente, en particular, el referido a que las mismas se perciban de una entidad en la que el ascendiente tengan una participación en el capital social conjunta, de un 20 %; de su redacción no queda claro con quién ha de ser la participación de los ascendientes, pues únicamente contempla que dentro de ese 20 % estén los ascendientes del descendiente, por lo que bastaría con que tuvieran una acción o participación.

3º) El requisito objetivo, exige que el descendiente o adoptado que cumpla los requisitos subjetivo y cuantitativo citados, ha de cursar estudios que:

- Sean de educación superior previstos en el artículo 3.5 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de marzo, de Educación (en adelante, LO 2/2006).

- Abarquen un curso académico completo o un mínimo de 30 créditos.

- No existan en la oferta educativa pública, diferente de la virtual o a distancia, en la isla de residencia del contribuyente.

4º) El requisito territorial, implica que, dándose todos los demás requisitos, el descendiente se traslade a realizar los estudios fuera de la isla de residencia habitual del contribuyente para ser cursados.

No está de más, recordar en este elemento territorial, que la aplicación de esta deducción autonómica exige -al igual que cualquier otra medida normativa establecida por una Comunidad Autónoma en materia de tributos cedidos-, que el rendimiento del impuesto se considere producido en la Comunidad Autónoma. En este sentido, de conformidad con los artículos 28.1.1º a) y 30 de la Ley 22/2009, el contribuyente ha de tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, por haber en él el mayor número de días del período impositivo.

TERCERO.- De todos estos requisitos, el único que plantea dudas a la consultante es el del tipo de estudios que ampara la deducción, y en particular, qué se entiende por oferta educativa pública; por lo que únicamente a este requisito, el objetivo, dedicaremos nuestra respuesta.

Como hemos expuesto, son tres las condiciones que han de reunir los estudios: que sean los previstos en el artículo 3.5 de la LO 2/2006, que abarquen un curso completo o un mínimo de 30 créditos y que no se ofrezcan en la educación pública, de forma presencial, en la isla de residencia del contribuyente.

De todas ellas, sólo la segunda no precisa de ninguna aclaración, pues basta con que se certifique la duración y tipo de curso, o, en su caso, el número de créditos, para verificar su cumplimiento.

La tercera condición, sí requiere una explicación, aunque breve, del significado de la expresión "oferta educativa pública". Para ello nos remitimos al artículo 3.9 y 11 de la LO 2/2006:

"Artículo 3. Las enseñanzas.

(...)

9. Para garantizar el derecho a la educación de quienes no puedan asistir de modo regular a los centros docentes, se desarrollará una oferta adecuada de educación a distancia o, en su caso, de apoyo y atención educativa específica."

"Artículo 11. Oferta y recursos educativos.

1. El Estado promoverá acciones destinadas a favorecer que todos los alumnos puedan elegir las opciones educativas que deseen con independencia de su lugar de residencia, de acuerdo con los requisitos académicos establecidos en cada caso.

2. Corresponde a las Administraciones educativas, en aplicación del principio de colaboración, facilitar el acceso a enseñanzas de oferta escasa y a centros de zonas limítrofes a los alumnos que no tuvieran esa oferta educativa en centros próximos o de su misma Comunidad Autónoma. A tal efecto, en los procedimientos de admisión de alumnos se tendrá en cuenta esta circunstancia.

3. Con la misma finalidad, y en aplicación del principio de colaboración, corresponde a las Administraciones educativas facilitar a alumnos y profesores de otras Comunidades Autónomas el acceso a sus instalaciones con valor educativo y la utilización de sus recursos".

Tras su lectura, se desprende fácilmente que la locución "oferta educativa" se vincula con centros de enseñanza, esto es, con los espacios o instalaciones en los que se imparten los estudios; a lo que hemos de añadir, que la deducción se refiere a que estos centros sean públicos, no privados. Por tanto, el disfrute de este beneficio fiscal, exige, que no existan centros públicos en los que se puedan realizar los estudios superiores, dicho de otro modo, que no se pueda estudiar de forma presencial en una institución pública, en la isla de residencia del contribuyente.

Teniendo claro lo anterior, nos queda únicamente el análisis de la primera condición, la relativa al tipo de estudios que ampara la deducción, y ésta, sí que requiere una explicación más

detallada; para ello comenzamos exponiendo el contenido del artículo 3.5 de la LO 2/2006, al que se remite el artículo 7 del Texto Refundido:

> *"Artículo 3. Las enseñanzas.*
>
> *(...)*
> *5. La enseñanza universitaria, las enseñanzas artísticas superiores, la formación profesional de grado superior, las enseñanzas profesionales de artes plásticas y diseño de grado superior y las enseñanzas deportivas de grado superior constituyen la educación superior."*

El precepto relaciona todas las enseñanzas que tienen la consideración de "educación superior"; por lo que, si hacemos una lectura conjunta de todas las condiciones exigidas en el requisito objetivo de la deducción -que ya hemos analizado-, podemos concluir, como paso previo a la contestación de esta consulta, que:

Los estudios universitarios, los artísticos superiores, los de formación profesional de grado superior, los profesionales de artes plásticas y diseño superiores y los deportivos de grado superior, no han de poderse cursar, de forma presencial, en los centros públicos de la isla de residencia del contribuyente, porque no se ofrecen entre sus enseñanzas.

CUARTO.- Dicho criterio es el que siempre ha mantenido este centro directivo, tal y como se ha reflejado, entre otras consultas, en la nº 68 de 12/5/2021; no obstante, es interesante el planteamiento expuesto recientemente por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias en la Resolución de 20 de julio de 2021, para un supuesto de hecho distinto al planteado en la consulta citada, al entender que la no existencia de oferta educativa pública ha de interpretarse como que ésta no sea suficiente, en base a lo siguiente:

> *"Dada la finalidad de este beneficio fiscal, consistente en facilitar el acceso a los estudios universitarios a aquellos que tienen que desplazarse fuera de la isla de residencia para poder cursarlos, el requisito normativo, el requisito de no existencia de oferta educativa pública, diferente de la virtual o a distancia, para la realización de los estudios en cuestión, ha de entenderse como no existencia de oferta educativa suficiente para atender a todas las solicitudes formuladas para cursar los estudios de que se trate en un curso académico determinado. La existencia de un número de solicitudes superior a las plazas ofertadas, determina la selección del alumnado admitido conforme a sus calificaciones académicas previas. La obtención por un solicitante de calificaciones por debajo de la "nota de corte" resultante, determina de hecho la inexistencia de oferta educativa pública para atender a esa solicitud en concreto".*

La Comunidad Autónoma de Canarias tiene varios centros para impartir los estudios que ampara esta deducción, pero las especiales circunstancias territoriales y espaciales, dificultan el acceso a los mismos por muchos alumnos canarios, de ahí la exigencia de una nota mínima de acceso; ello es debido a que, para mantener la calidad de la enseñanza, el número de alumnos debe ser acorde a las instalaciones existentes, a los aforos de las aulas y a la plantilla de profesorado existente. Sin embargo, esta situación no puede implicar peor trato fiscal a los alumnos canarios que no pueden acceder a la enseñanza pública canaria por falta de nota, y se

trasladan fuera de su isla de residencia, para lograrlo, frente a los que, teniendo o no la nota requerida, realizan unos estudios fuera porque no se imparten en su isla de residencia.

En virtud de todo lo anterior, sin perjuicio del carácter no vinculante de esta Resolución, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 239 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, compartimos la interpretación manifestada por el citado Tribunal, y, con esta nueva consulta, aclaramos que se entiende que no hay oferta educativa pública cuando el alumno solicitante de estudio no alcanza la nota mínima para realizarlo.

QUINTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que se puede aplicar la deducción por gastos de estudios en la parte autonómica de la cuota íntegra del IRPF, cuando en la isla de residencia del contribuyente no se puedan cursar estudios en centros públicos, por no superar la nota mínima de acceso exigida, siempre que se cumplan el resto de requisitos.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 24 de junio de 2022
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García