Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA OTROS TRIBUTOS
CONSULTA NÚM: 45 (23/02/18)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (deducciones en el tramo autonómico).	**NORMATIVA APLICABLE** Artículo 7-bis del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Canarias (Decreto Legislativo 1/1994, de 29 de julio)

CUESTIÓN PLANTEADA

El órgano departamental del Gobierno de Canarias consultante, en relación con la deducción en el tramo autonómico del IRPF por gastos de estudios en educación infantil, primaria, enseñanza secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional de grado medio, manifiesta que es práctica frecuente que la adquisición de material escolar y libros de texto se realice, no por los padres de alumnos, sino por los propios centros escolares, que perciben de aquéllos el importe correspondiente mediante transferencia o domiciliación bancaria, e incluso en efectivo. Por estos mismos medios de pago reciben los centros escolares el importe que corresponde a los servicios de comedor.

Consulta si en estos casos, en los que no existe factura, puede el contribuyente que pretenda beneficiarse de la citada deducción justificar los gastos mediante recibo emitido por la Secretaría del centro escolar de que se trate, o justificante de transferencia o domiciliación bancaria.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

A efectos de la deducción por gastos de estudios regulada en el artículo 7-bis del TR, en aquellos supuestos en los que el contribuyente no haya recibido la factura a la que hace mención dicho precepto, se admitirán como medios de justificación de los gastos por adquisición de material escolar y libros de texto y por comedor escolar, entre otros, los documentos siguientes:

- **Justificante de pago mediante transferencia emitido por la entidad de crédito**, en el que consten, al menos: el beneficiario de la deducción fiscal y el centro escolar, como ordenante y destinatario del pago, respectivamente, el importe pagado, el concepto y la fecha del pago.

- Extracto de cuenta del movimiento, en el que aparezca con claridad la fecha, el concepto y el importe del pago.

- Recibo emitido por la Secretaría del centro escolar, en el que figuren todos los datos del pago señalados anteriormente, así como la identidad y el curso escolar del alumno que haya recibido el material escolar, los libros de texto y/o los servicios de comedor.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 92 23 81

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa a las deducciones en el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), 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 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.- El órgano departamental del Gobierno de Canarias consultante, en relación con la deducción en el tramo autonómico del IRPF por gastos de estudios en educación infantil, primaria, enseñanza secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional de grado medio, manifiesta que es práctica frecuente que la adquisición de material escolar y libros de texto se realice, no por los padres de alumnos, sino por los propios centros escolares, que perciben de aquéllos el importe correspondiente mediante transferencia o domiciliación bancaria, e incluso en efectivo. Por estos mismos medios de pago reciben los centros escolares el importe que corresponde a los servicios de comedor.

Consulta si en estos casos, en los que no existe factura, puede el contribuyente que pretenda beneficiarse de la citada deducción justificar los gastos mediante recibo emitido por la Secretaría del centro escolar de que se trate, o justificante de transferencia o domiciliación bancaria.

SEGUNDO.- En virtud de la disposición final octava de la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018, y con efectos desde el día 1 de enero de 2017, se añadió al Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Canarias, aprobado por el Decreto Legislativo 1/1994, de 29 de julio (en adelante, TR), un artículo 7-bis, cuyo contenido es el siguiente (el subrayado es nuestro):

> *«Artículo 7-bis. Deducción por gastos de estudios en educación infantil, primaria, enseñanza secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional de grado medio.*
>
> *1. Los contribuyentes podrán deducirse las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por la adquisición de material escolar, libros de texto, transporte y uniforme escolar, comedores escolares y refuerzo educativo, hasta un máximo de 100 euros, por el conjunto de descendientes o adoptados que den lugar a la aplicación del mínimo por descendiente y que se encuentre escolarizado en educación infantil, primaria, enseñanza secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional de grado medio.*
>
> *Esta deducción no se aplicará 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.*

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.

El gasto se deberá justificar a través de factura que debe cumplir todas las condiciones establecidas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. La factura recibida por el contribuyente deberá conservarse durante el plazo de prescripción, admitiéndose copia de la misma en el supuesto de que dos o más contribuyentes tengan derecho a la deducción y no opten, o no puedan optar, por la tributación conjunta.

2. 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, la deducción se prorrateará entre ellos por partes iguales».

Según establece el precepto, la deducibilidad del gasto, ya sea por la adquisición de material escolar, libros de texto y/o uniformes o por transporte, comedor escolar o refuerzo educativo, está condicionada, entre otros requisitos, a que quede convenientemente justificado mediante el original de la factura (o copia, en el caso en que siendo dos o más los contribuyentes con derecho a la deducción, no tributen de forma conjunta).

El problema surge cuando es el centro escolar el encargado de realizar la adquisición de materiales y libros, lo que viene siendo muy habitual, de manera que el proveedor emite la factura a nombre de aquél, y no de los padres de los alumnos, destinatarios del beneficio fiscal, quienes abonan al centro el importe correspondiente, con posterioridad. Plantea el órgano consultante la posibilidad de que en estos casos se admitan como justificativos del gasto otros documentos tales como el justificante del pago por transferencia o domiciliación bancaria, extractos de cuentas, etc. Igualmente consulta si estos mismos medios de prueba serían válidos en relación con los servicios de comedor que prestan los propios centros escolares, por los que no emiten factura.

El artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo, LGT), relativo a las normas sobre medios y valoración de la prueba en el ámbito tributario, recoge el **principio de libertad de prueba**, si bien añade en su apartado cuarto que:

"4. Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación que cumpla los requisitos señalados en la normativa tributaria. (...)."

Por lo tanto, la LGT establece la factura como modo prioritario de prueba de los gastos, aunque no exclusivo, de modo que se podrán justificar por cualquier otro medio de prueba válido en Derecho.

De otro lado, el artículo 3.1.a) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, dispone:

"1. No existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos contenidos en el apartado 2 del artículo 2 de este Reglamento, por las operaciones siguientes:

a) Las operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo establecido en el artículo 20 de su ley reguladora, con excepción de las operaciones a que se refiere el apartado 2 siguiente. No obstante, la expedición de factura será obligatoria en las operaciones exentas de este Impuesto de acuerdo con el artículo 20.Uno.2.º, 3.º, 4.º, 5.º, 15.º, 20.º, 21.º, 22.º, 24.º y 25.º de la Ley del Impuesto."

Debemos señalar que, conforme a la disposición adicional segunda del citado Reglamento: *"En relación con las operaciones sujetas al Impuesto General Indirecto Canario, las referencias hechas al Impuesto sobre el Valor Añadido ... deben entenderse hechas, en su caso, al Impuesto General Indirecto Canario (...)."*

El artículo 50.Uno.9º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, declara exentas del IGIC, entre otras:

"9º Las prestaciones de servicios de educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención de niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgrado, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes. En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Madres y Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.

b) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos.

c) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso."

Dado que esta exención es aplicable a los servicios de comedor prestados por los centros docentes, estos no están obligados a emitir factura por tales servicios, con arreglo al artículo 3.1.a) del Reglamento de facturación, transcrito con anterioridad.

En consecuencia, al no poder disponer el contribuyente por IRPF de facturas justificativas de los gastos realizados por la adquisición de materiales escolares y libros de texto (por estar emitidas a nombre del centro escolar al que confía la compra de los mismos) y por los servicios de comedor escolar (por no pesar sobre el prestador de tales servicios, es decir, el propio centro escolar, la obligación de su emisión), se hace necesario señalar otros medios de prueba a su alcance. En este sentido, a juicio de este centro directivo, tendrán la consideración de documentos justificativos del gasto a efectos de la deducción por gastos de estudios regulada en el artículo 7-bis del TR, entre otros, los siguientes:

*** Justificante de pago mediante transferencia emitido por la entidad de crédito**, en el que consten al menos:

- como ordenante, el beneficiario de la deducción fiscal,

- como destinatario del pago, el centro escolar que ha efectuado la compra de material escolar y libros de texto, o bien ha prestado los servicios de comedor o refuerzo escolar.

- el importe que se paga,

- el concepto del pago, y

- la fecha del mismo.

*** Extracto de cuenta del movimiento**, en el que aparezca con claridad la fecha, el concepto y el importe del pago.

*** Recibo emitido por la Secretaría del centro escolar** por el importe del material escolar o libros de texto, los servicios de comedor, etc., en el que figuren todos los datos del pago señalados anteriormente, así como la identidad y el curso escolar del alumno que ha recibido los materiales o servicios.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que, a efectos de la deducción por gastos de estudios regulada en el artículo 7-bis del TR, en aquellos supuestos en los que el contribuyente no haya recibido la factura a la que se hace mención en dicho precepto, se admitirán como medios de justificación de los gastos por adquisición de material escolar y libros de texto y por comedor escolar, entre otros, los documentos siguientes:

- **Justificante de pago mediante transferencia emitido por la entidad de crédito**, en el que consten, al menos: el beneficiario de la deducción fiscal y el centro escolar, como ordenante y destinatario del pago, respectivamente, el importe pagado, el concepto y la fecha del pago.

- Extracto de cuenta del movimiento, en el que aparezca con claridad la fecha, el concepto y el importe del pago.

- Recibo emitido por la Secretaría del centro escolar, en el que figuren todos los datos del pago señalados anteriormente, así como la identidad y el curso escolar del alumno que haya recibido el material escolar, los libros de texto y/o los servicios de comedor.

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, 23 de febrero de 2018

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González