Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100 - Fax: 922 922 381

CONSULTA OTROS TRIBUTOS
CONSULTA Nº: 69 (04/07/21)

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

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consulta cómo se han de aplicar aquellas deducciones autonómicas en el IRPF, en las que no se contempla que varios contribuyentes puedan tener derecho a practicar una misma deducción.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Siempre que la circunstancia que da lugar a la deducción sea común, o que el gasto o la inversión haya sido soportado en común, cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la deducción autonómica, en el supuesto de no quepa el prorrateo porque uno de ellos no pueda aplicarla, bien porque no tenga derecho, o, teniéndolo, no la pueda ejercitar, el otro contribuyente podrá deducir la totalidad del importe de la deducción, o, si son varios contribuyentes, distribuir el importe total de la deducción entre ellos.

Lo señalado en el párrafo anterior es aplicable a todas las deducciones creadas por la Comunidad Autónoma de Canarias, tengan o no referencia en su normativa propia a la regla de prorrateo, siempre y cuando no sean deducciones de carácter individual.

A estos efectos, son deducciones de carácter individual las referidas a las donaciones (artículos 3, 4, 4 bis, 4 ter y 9 del Texto Refundido), y las vinculadas con las circunstancias personales del contribuyente, como son las de su traslado de residencia, la de su discapacidad y edad, la de familia monoparental y la de desempleado (artículo 8, 11, 11-ter, y 16-bis del Texto Refundido).

Visto escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al 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 (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.- La persona física consulta cómo se han de aplicar aquellas deducciones autonómicas en el IRPF, en las que no se contempla que varios contribuyentes puedan tener derecho a practicar una misma deducción.

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 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), en los términos recogidos en el artículo 46.1.c) 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 (en adelante, 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.

Es importante recordar que la competencia normativa reconocida en el artículo 46 de la Ley 22/2009, abarca, respecto de las deducciones autonómicas creadas, entre otros aspectos, el relativo a "*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.(...)";* previendo seguidamente que, en caso de que no se regulara, será de aplicación la Ley reguladora del IRPF, "*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".* Aunque, como veremos a lo largo de esta consulta, ello no será necesario.

TERCERO.- El Capítulo I del Texto Refundido está dedicado al IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, y dada su extensión y la diferente naturaleza de las deducciones en él reguladas, comenzamos por exponerlas de forma conjunta en el siguiente cuadro, señalando el precepto que las regula y destacando si contemplan o no, alguna referencia a la posible concurrencia de dos o más contribuyentes con derecho a la deducción, con el consiguiente prorrateo de su importe a partes iguales:

ARTÍCULO	DEDUCCIÓN	REFERENCIA
3	Donaciones con finalidad ecológica.	No
4	Donaciones para la rehabilitación o conservación del patrimonio histórico de Canarias.	No

4-bis	Donaciones y aportaciones para fines culturales, deportivos, investigación o docencia.	No
4-ter	Donaciones a entidades sin ánimo de lucro.	No
6	Cantidades destinadas a restauración, rehabilitación o reparación.	No
7	Gastos de estudio.	Sí
7-bis	Gastos de estudios en educación infantil, primaria, enseñanza secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional de grado medio.	Sí
8	Traslado de residencia.	No
9	Donaciones para adquisición o rehabilitación de primera vivienda habitual.	No
10	Nacimiento o adopción de hijos.	Sí
11	Contribuyentes con discapacidad y mayores de 65 años.	No
11-bis	Acogimiento de menores.	Sí
11-ter	Familias monoparentales.	No
12	Gastos de guardería.	Sí
13	Familia numerosa.	Sí
14	Inversión en vivienda habitual.	No
14-bis	Obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual.	Sí
14-ter	Obras de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad.	No
15	Alquiler de vivienda habitual.	No
15-bis	Arrendamiento de vivienda habitual vinculado con determinadas operaciones de dación en pago.	No
15-quáter	Gastos en primas de seguros de crédito para cubrir impagos de rentas de arrendamientos de vivienda.	No
16	Variación del euribor.	No
16-bis	Contribuyentes desempleados.	No
16-ter	Gastos de enfermedad.	No
16-quáter	Familiares dependientes con discapacidad.	Sí

El artículo 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 (en adelante. Ley 35/2006), establece la naturaleza jurídica del IRPF, destacando que se trata de un tributo directo, personal, progresivo y subjetivo:

"Artículo 1. Naturaleza del Impuesto.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares".

Este carácter subjetivo del tributo, es el que justifica la existencia de múltiples deducciones que afectan a la vida familiar del contribuyente, teniendo en cuenta la existencia de circunstancias, gastos e inversiones comunes.

Si analizamos las deducciones autonómicas canarias, las podemos dividir en tres grupos, de un lado, las que son de carácter individual, y afectan exclusivamente a cada contribuyente, de otro lado, las que son de carácter familiar, y pueden no afectar de forma exclusiva a cada contribuyente, y en tercer lugar, las mixtas, que pueden ser individuales y familiares:

1.- En el primer grupo, estarían incluidas las referidas a las donaciones - pues son actos personalísimos - (artículos 3, 4, 4 bis, 4 ter y 9), y las vinculadas con las circunstancias personales del contribuyente, como son las de su traslado de residencia, la de su discapacidad y edad, la de familia monoparental y la de desempleado (artículo 8, 11, 11-ter, y 16-bis).

2.- En el segundo grupo, estarían aquellas que se vinculan, por un lado, con las circunstancias comunes que afectan a la situación de la familia, como son las deducciones de nacimiento o adopción, acogimiento de menores, familia numerosa, y familiares con discapacidad (artículos 10, 11-bis, 13, 16-quáter); por otro lado, con los gastos comunes que afectan a la familia, como son las de estudios, guardería y enfermedad (artículos 7, 7-bis, 12, 16-ter); y por último, las vinculadas con gastos e inversiones comunes relativos a la adquisición o uso de bienes, como son las deducciones de restauración, rehabilitación o reparación de inmuebles, de adquisición de vivienda habitual, de obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual, de obras de la vivienda habitual por razón de discapacidad, de alquiler de vivienda habitual y la de variación del euribor (artículos 6, 14, 14-bis, 14-ter, 15, 15-bis, 15-quáter y 16).

3.- Y, en el tercer grupo, estarían aquellas deducciones que podemos calificar como mixtas, porque se pueden vincular con circunstancias, gastos e inversiones, individuales o familiares, según cada caso. En este grupo podrían estar, todas las del grupo segundo, cuando no hay familia y sólo existe un contribuyente que las aplique.

Centrándonos en la individualización de todas estas deducciones, el Texto Refundido no ha contemplado de forma expresa la posible concurrencia de varios contribuyentes en todas ellas, sino en algunas; ello es así, por su diferente naturaleza, individual, familiar o mixta, y, en este sentido, observamos que:

Ninguna de las deducciones recogidas en el primer grupo, contiene una referencia a que las mismas puedan afectar a dos o más contribuyentes, lo cual obedece a su carácter individual, no familiar, por lo que, no es posible que puedan ser compartidas. Sin embargo, las que hemos relacionado en el segundo grupo y tercer grupo, sí que pueden afectar a dos o más contribuyentes, según cada caso, y, a pesar de ello, el Texto Refundido no contiene una

referencia general que contemple esta circunstancia, sino sólo en algunas, concretamente en las de los artículos 7, 7-bis, 10, 11-bis, 12, 13, 14-bis y 16-quáter; a estos efectos, el Texto Refundido utiliza las siguientes expresiones:

-En los artículos 7, 7-bis, 10, 11-bis, 12 y 14-bis (deducción por gastos de estudios, nacimiento o adopción, acogimiento, guardería y obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual), señala que:

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

- En el artículo 13 (deducción por familia numerosa), dispone que:

"Cuando estos convivan con más de un contribuyente, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno".

Aunque esta frase se refiere a que la convivencia sea compartida, y no el derecho a la deducción, tiene la misma finalidad, al no existir ningún requisito adicional para su disfrute que pudiera plantear que un contribuyente no la pudiera aplicar, pues sólo se requiere tener familia numerosa.

-Y en el artículo 16-quáter (deducción por familiares dependientes con discapacidad), establece que:

"Cuando varios contribuyentes tengan derecho a la aplicación de la deducción prevista en el presente artículo, se estará a las reglas del prorrateo, convivencia y demás límites previstos en la normativa estatal del impuesto sobre la renta de las personas físicas."

CUARTO.- Tras exponer, de forma resumida, la regulación de las deducciones y su individualización, la respuesta a la consulta planteada requiere que previamente nos detengamos en el significado de la expresión *"tengan derecho a la deducción"*, que utiliza el legislador, para aclarar su aplicación cuando concurren dos o más contribuyentes.

La inexistencia de disposición alguna en nuestro derecho positivo que contemple la definición jurídica de "*tener derecho a*", implica que nos encontremos ante un concepto jurídico indeterminado, para cuya comprensión es necesario realizar la correspondiente labor de interpretación; a estos efectos, hemos de acudir al artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo establecido en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, *"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".*

Queremos aprovechar la oportunidad que nos ofrece esta consulta, para adentrarnos en el ámbito de la Filosofía del Derecho, aunque sea muy brevemente, y recordar la definición clásica del jurista y filósofo del derecho, Rudolf Ihering, *"el derecho es un interés*

jurídicamente protegido" que permite determinadas acciones a quien lo posee, y lo defiende de la acción de otros. Partiendo de esta definición, y no siendo este el lugar para profundizar en ella, apuntamos, en nuestra tarea interpretativa, la nota de la protección e inacatabilidad, como característica o facultad que va unida a "tener derecho a algo".

Atendiendo al sentido propio de sus palabras, acudimos al Diccionario de la Real Academia Española (RAE), en el que, con carácter general, se expresan diversos significados, del término derecho, quedándonos con los dos siguientes:

- Facultad de hacer o exigir todo aquello que la ley o la autoridad establece en nuestro favor, o que el dueño de la cosa nos permite e ella.

-Facultades y obligaciones que derivan del estado de una persona, o de sus relaciones con respecto a otras.

Sin perjuicio de esta definición genérica de la RAE, recientemente, tras un convenio entre el Consejo General del Poder Judicial y la RAE, ha sido elaborado el Diccionario del español jurídico, basándose en "*definiciones escuetas enriquecidas con indicaciones de uso de cada palabra o locución y con documentos extraídos de leyes o jurisprudencia"*. En este Diccionario especializado se recogen numerosas definiciones del término derecho, interesando ahora la más genérica y personal, que señala que es *"la prerrogativa o facultad de una persona reconocida por el ordenamiento jurídico o derivada de relaciones jurídicas con otros sujetos".*

Todas estas definiciones coinciden en que tener un derecho, es tener una facultad o prerrogativa que, o bien, la reconoce una norma, o bien, deriva de relaciones jurídicas entre las partes. Trasladando este significado al supuesto objeto de esta consulta, el derecho a la correspondiente deducción autonómica, está reconocido en una norma, en el Texto Refundido que las regula, y que especifica los requisitos que han de cumplirse para su disfrute.

Es precisamente el cumplimiento de estos requisitos, lo que da lugar al nacimiento del derecho a esta deducción; debiendo matizar, ya lo adelantamos, que este derecho se sigue ostentando, por el cumplimiento de los requisitos, se practique o no la deducción. Con un ejemplo se entenderá mejor, pensemos en un matrimonio que tiene gastos de estudios de un hijo en común, un progenitor tiene unas rentas de 25.000 €, y el otro de 10.000 € (sin obligación de declarar por ser rendimientos del trabajo), en este caso los dos tendrían derecho a la deducción, pero sólo uno de ellos, el primero, podrá hacer efectivo este derecho, pues el otro, no está obligado a declarar, y, si decide no declarar, no podrá disfrutarla.

Sin embargo, a lo largo de todo el Capítulo I del Texto Refundido nos encontramos con que en todas las deducciones, se utiliza de forma indistinta, "*tener derecho a la deducción*" y "a*plicar o practicar la deducción*"; así, se dice que el contribuyente: "*podrá deducir*", "*podrá practicar la deducción*" o "*tendrá derecho a la aplicación de la deducción*".

Es este uso indistinto de las citadas expresiones, lo que nos lleva a concluir que el legislador no ha pretendido establecer ninguna diferenciación, entendiendo que cuando el Texto Refundido señala que "*dos o más contribuyentes tengan derecho a la deducción*", se está

refiriendo a que la puedan aplicar efectivamente; de tal manera que si uno de ellos no la puede aplicar (tenga o no derecho), no procedería prorrateo alguno, y, por tanto, el otro (o los otros), podrá aplicarla entera, o si son varios, distribuirla entre ellos; eso sí, insistimos, siempre que la circunstancia que da lugar a la deducción sea común, o que el gasto o la inversión haya sido soportado en común por ellos.

A estos efectos, no podemos olvidar que el artículo 2 del Texto Refundido, recoge una serie de disposiciones de general aplicación a todas las deducciones, de las que nos interesa destacar ahora la establecida en el apartado 3:

> *"Artículo 2. Deducciones en el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*
>
> *(...)*
>
> *3. Cuando las personas a que se refiere el apartado 1, integradas en una unidad familiar, opten por tributar conjuntamente en los términos de la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las deducciones autonómicas previstas en este texto refundido que se imputarán a la unidad familiar serán aquellas que le hubieran correspondido a cada contribuyente si hubieran optado por la tributación individual, si bien los límites que en las mismas se contemplan se referirán a la cuota íntegra autonómica correspondiente a la tributación conjunta".*

De su lectura se desprende que la intención del legislador es que, no se reduzca el importe de la deducción que proceda aplicar a cada contribuyente, por el hecho de tributar de forma conjunta, sino que se pueden acumular. Y en este sentido, entendemos, que también es su intención que no se pierda el disfrute de la deducción cuando uno de los contribuyentes no puede aplicarla, bien porque no cumple los requisitos (y no tiene derecho), bien porque no está obligado a declarar (y decide no hacerlo), bien porque la base liquidable es cero, o la cuota es insuficiente o se supera el límite máximo establecido. De ahí la expresión utilizada en el Texto Refundido, "*Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la deducción y no opten, o no puedan optar, por la tributación conjunta, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales".*

Por lo que si, en el caso de dos contribuyentes, uno de ellos no tiene derecho (en el sentido, antes analizado, de no poder aplicar la deducción), por alguna de las razones apuntadas, y el otro sí puede, no hay que prorratear el importe de la deducción; lo que conlleva, que este último podría aplicarla íntegramente.

No llegar a esta conclusión, y entender que no procede el prorrateo (y por tanto, cabría la aplicación íntegra), únicamente en los casos en los que no se cumplan los requisitos para su disfrute (considerando en sentido estricto la expresión "*tener derecho a la deducción*"), y que, en nuestra opinión, no es la querida por el legislador), sólo llevaría a una clara discriminación, en aquellas situaciones en las que la imposible aplicación de la deducción obedece, por ejemplo, a la no obligación de declarar, o a la insuficiencia de base liquidable o de cuota, a pesar de haber realizado el correspondiente gasto o inversión común, o de tener un familiar dependiente común, o de haberse cumplido la circunstancia familiar común.

No queremos finalizar este apartado sin recordar que, si bien para optar por la tributación conjunta es necesario estar integrado en una unidad familiar (definida por el artículo 82 de la Ley 35/2006), para aplicar íntegramente un contribuyente o varios, una deducción que afecta a dos o más contribuyentes, porque uno o algunos no puede disfrutarla, no es necesario que exista unidad familiar, sino que se utiliza el término familia en sentido amplio; a estos efectos, ha de tenerse en cuenta la equiparación a los cónyuges de las parejas de hecho, en los términos señalados en el artículo 41 del Texto Refundido.

QUINTO.- Una vez hecha esta importante aclaración, nos encontramos con un conjunto de deducciones en las que no está regulado expresamente que puedan afectar a dos o más contribuyentes, a pesar de que en la práctica sí podría suceder. Son estas las deducciones a las que, sin citarlas, se está refiriendo la persona física consultante, y que resumimos en el siguiente cuadro:

ARTICULO.	DEDUCCIÓN	REFERENCIA
6	Cantidades destinadas a restauración, rehabilitación o reparación de inmuebles.	No
14	Inversión en vivienda habitual.	No
14-ter	Obras de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad.	No
15	Alquiler de vivienda habitual.	No
15-bis	Arrendamiento de vivienda habitual vinculado con determinadas operaciones de dación en pago.	No
15-quáter	Gastos en primas de seguros de crédito para cubrir impagos de rentas de arrendamientos de vivienda.	No
16	Variación del euribor.	No
16-ter	Gastos de enfermedad.	No

Ante este vacío normativo, nuevamente acudimos al artículo 12.1 de la ya citada Ley General Tributaria, y a su remisión al apartado 1 del artículo 3 del Código Civil, *"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".*

La respuesta a la cuestión planteada pasa, otra vez, por realizar una interpretación sistemática de todas estas deducciones, teniendo en cuenta así, el contexto y la realidad social en la que se aplican, y el carácter subjetivo del IRPF en el que, volvemos a insistir, se asientan todas las deducciones creadas por la Comunidad Autónoma de Canarias.

A estos efectos, no podemos olvidar la intención del legislador plasmada en el ya citado artículo 2 del Texto Refundido, respecto a la no reducción de la aplicación de las deducciones que son de carácter común a dos o más contribuyentes, de manera que, si en el caso de dos con-

tribuyentes, uno de ellos no puede aplicarla, por alguna de las razones antes apuntadas, y el otro sí puede, no hay que prorratear el importe de la deducción, pudiendo practicarla íntegramente este último.

A ello hemos de añadir ahora, que nos encontramos con dos deducciones que, teniendo la misma finalidad que otras, no tienen el mismo tratamiento en su aplicación, y lleva a situaciones discriminatorias sin justificación alguna, distorsionando así las reglas de individualización que estamos analizando. Estas deducciones son, la deducción por gastos de enfermedad y la de gastos en obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual:

-En la primera no se recoge referencia a su posible aplicación prorrateada cuando hay descendiente común y varios contribuyentes para aplicarlas: y sin embargo, en otras similares, como las de gastos de estudios o gastos de guardería, sí se contempla. Con lo que, pareciera que no sólo uno de los contribuyentes podría practicar la deducción, por ejemplo, por los gastos de dentista de un descendiente común, que han sido abonados por ambos progenitores.

-Mientras que en la segunda, sí se establece el prorrateo cuando se trate de obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual común; y sin embargo, en otras similares, como las de gastos de restauración, rehabilitación o reparación de inmuebles, de adquisición de vivienda habitual, de obras de la vivienda habitual por razón de discapacidad, de alquiler de vivienda habitual y la de variación del euribor, no se contempla, a pesar de afectar a bienes comunes.

Esta desigual regulación, no tiene ningún sentido ni justificación, y debería ser objeto de homogeneización; ahora bien, ello no es obstáculo, para que, al amparo de los principios constitucionales de capacidad económica, igualdad y justicia tributaria, consideremos que todas las deducciones de carácter familiar que afecten a circunstancias, gastos e inversiones comunes, deban tener el mismo tratamiento para su individualización.

En base a todo lo expuesto, se concluye que en aquellas deducciones incluidas en el segundo grupo descrito en el apartado TERCERO de esta consulta, en las que no se contemple su posible aplicación por dos o más contribuyentes, ha de interpretarse en el mismo sentido que el resto de deducciones de carácter familiar; de manera que, cuando dos o más contribuyentes puedan aplicar una deducción su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales, pero no hay prorrateo si sólo uno de ellos puede aplicarla, en cuyo caso, la podrá disfrutar íntegramente.

No seguir esta interpretación supondría una discriminación, sin razón alguna, entre las deducciones del mismo grupo, esto es, entre las deducciones de carácter familiar que afectan a circunstancias o gastos en descendientes o ascendientes comunes, y a gastos e inversiones en bienes comunes.

Es evidente, no está de más advertirlo, que para ello han de cumplirse estas tres condiciones:

1.- Que se trate de las siguientes deducciones no vinculadas con la situación individual del contribuyente, sino familiar, atendiendo a:

1.1) Las circunstancias comunes de ésta, como son las de nacimiento o adopción, acogimiento de menores, familia numerosa, y familiares con discapacidad (artículos 10, 11-bis, 13, 16-quáter).

1.2) Los gastos comunes vinculados con los miembros de la familia, como son los de estudios, guardería y enfermedad (artículos 7, 7-bis, 12, 16-ter), siempre que afecten a descendientes o ascendientes comunes.

1.3) Los gastos e inversiones comunes vinculados con los bienes a disposición de la familia, como son los de restauración, rehabilitación o reparación de inmuebles, los de adquisición de la vivienda habitual, de las obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual, de obras por razón de discapacidad, los de arrendamiento y los derivados de la variación del euribor (artículos 6, 14, 14-bis, 14-ter, 15, 15-bis, 15-quáter y 16).

2.- Que afecten a dos o más contribuyentes.

3.- Que los gastos e inversiones citadas en el punto 1 anterior, hayan sido sufragados con fondos comunes o familiares de los contribuyentes afectados, pudiendo acreditarlo por cualquier medio de prueba admitido en derecho, cuya apreciación corresponderá a los órganos que realicen las funciones de comprobación e investigación del IRPF.

Para facilitar la comprensión de esta conclusión se relacionan en el siguiente cuadro las deducciones que, cuando concurran las condiciones señaladas anteriormente, deberán ser prorrateadas a partes iguales si hay dos o más contribuyentes que la puedan aplicar, y si alguno no puede, el resto la podrá practicar en su integridad:

ARTÍCULO	DEDUCCIÓN
6	Cantidades destinadas a restauración, rehabilitación o reparación.
7	Gastos de estudio.
7-bis	Gastos de estudios en educación infantil, primaria, enseñanza secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional de grado medio.
10	Nacimiento o adopción de hijos.
11-bis	Acogimiento de menores.
12	Gastos de guardería.
13	Familia numerosa.
14	Inversión en vivienda habitual.
14-bis	Obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual.
14-ter	Obras de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad.
15	Alquiler de vivienda habitual.
15-bis	Arrendamiento de vivienda habitual vinculado con determinadas operaciones de dación en pago.

15-quáter	Gastos en primas de seguros de crédito para cubrir impagos de rentas de arrendamientos de vivienda.
16	Variación del euribor.
16-ter	Gastos de enfermedad.
16-quáter	Familiares dependientes con discapacidad.

SEXTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo:

Siempre que la circunstancia que da lugar a la deducción sea común, o que el gasto o la inversión haya sido soportado en común, cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la deducción autonómica, en el supuesto de no quepa el prorrateo porque uno de ellos no pueda aplicarla, bien porque no tenga derecho, o, teniéndolo, no la pueda ejercitar, el otro contribuyente podrá deducir la totalidad del importe de la deducción, o, si son varios contribuyentes, distribuir el importe total de la deducción entre ellos.

Lo señalado en el párrafo anterior es aplicable a todas las deducciones creadas por la Comunidad Autónoma de Canarias, tengan o no referencia en su normativa propia a la regla de prorrateo, siempre y cuando no sean deducciones de carácter individual.

A estos efectos, son deducciones de carácter individual las referidas a las donaciones (artículos 3, 4, 4 bis, 4 ter y 9 del Texto Refundido), y las vinculadas con las circunstancias personales del contribuyente, como son las de su traslado de residencia, la de su discapacidad y edad, la de familia monoparental y la de desempleado (artículo 8, 11, 11-ter, y 16-bis del Texto Refundido).

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 4 de julio de 2021
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García