

Consulta 2010.7. - IRPF – Competencia para la exacción de las retenciones por rendimientos de trabajo satisfechos por una Agencia estatal a sus trabajadores residentes en territorio foral.

HECHOS PLANTEADOS

La Agencia Estatal cuenta con personal funcionario y laboral destinado en el País Vasco y en Navarra.

Vistos el Concierto Económico con el País Vasco y el Convenio con la Comunidad Foral de Navarra, la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos y el Real Decreto 186/2008, de 8 de febrero de 2008, por el que se crea la Agencia Estatal, existen dudas expresadas por las distintas haciendas forales vascas y navarra en relación a la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los rendimientos obtenidos por estos trabajadores, así como a las retenciones a cuenta del mencionado impuesto.

CUESTIÓN PLANTEADA

Solicita confirmación de que el personal funcionario y laboral de la Agencia Estatal destinado en el País Vasco y en Navarra debe tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) en territorio común, así como la confirmación de que las retenciones practicadas por IRPF en los haberes del personal citado anteriormente deben ser ingresadas en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT).

CONTESTACIÓN

1. Normativa aplicable y exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 6 del vigente Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece, en su apartado Uno que:

"El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco."

Por su parte, el artículo 9.1 del vigente Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, en la redacción dada por la Ley 25/2003, de 15 de julio, establece que:

"Corresponde a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en Navarra."

Conforme a lo dispuesto en los dos artículos anteriores, en caso de que el personal al servicio de la Agencia Estatal destinado en el País Vasco y Navarra, tenga su residencia en esos mismos territorios, corresponderá la exacción del IRPF a las respectivas Diputaciones Forales de País Vasco y a la Comunidad Foral Navarra, aplicando en la tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la correspondiente normativa foral.

Por el contrario, aquellos trabajadores de la citada entidad que tengan residencia habitual en territorio común deberán tributar por el IRPF al territorio común, aplicando la normativa común.

2. Administración competente para recibir las retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el Concierto como el Convenio establecen puntos de conexión específicos para determinadas retenciones y otros pagos a cuenta distintos de los señalados para la obligación tributaria principal.

Por lo que se refiere a las retenciones sobre rendimientos del trabajo, el artículo 7 del Concierto establece que:

"Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

- a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco.

En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en el País Vasco, cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador. (...)

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior los funcionarios y empleados de Organismos autónomos y Entidades públicas empresariales."

Por su parte, el artículo 10 del vigente Convenio establece que:

"1. Las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exigirán, conforme a su propia normativa, por la Comunidad Foral cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

- a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en Navarra.

En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y navarro, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en Navarra, cuando se ubique en este territorio el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.

(...)

2. Corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa, del Estado.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior los funcionarios y empleados de Organismos autónomos y Entidades públicas empresariales."

Como se desprende de lo anterior, el Concierto Económico con el País Vasco y el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra establecen como regla general que el punto de conexión para determinar la competencia para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo, es el lugar de prestación del trabajo o servicio.

Sin embargo, como regla especial, cuando se trate de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos satisfechos por la Administración del Estado a sus funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa, el ingreso deberá hacerse en la Administración del Estado.

Ahora bien, la regla que reserva la competencia al Estado cuando se trata de retribuciones de funcionarios y empleados de esta Administración no se aplica cuando se trata de personal al servicio de Organismos Autónomos o Entidades Públicas Empresariales, por lo que en tal caso se atiende al lugar de prestación del servicio (regla general).

Para determinar el punto de conexión aplicable al personal de la Agencia Estatal, es necesario analizar si está comprendida en el segundo párrafo de los artículos 7.Dos del Concierto Económico y 10.2 del Convenio Económico (lo que determinaría que la competencia fuera del territorio donde se prestan los servicios) para lo cual se debe examinar la normativa reguladora de este organismo.

La Agencia Estatal fue creada por el Real Decreto 186/2008, de 8 de febrero, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Estatal, al amparo de la Disposición Adicional Tercera de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos.

El artículo 2, de la Ley 28/2006, de 18 de julio, dispone en su apartado 1 lo siguiente:

"Las Agencias Estatales son entidades de Derecho público, dotadas de personalidad jurídica pública, patrimonio propio y autonomía en su gestión, facultadas para ejercer potestades administrativas, que son creadas por el Gobierno para el cumplimiento de los programas correspondientes a las políticas públicas que desarrolle la Administración General del Estado en el ámbito de sus competencias."

Las Agencias Estatales están dotadas de los mecanismos de autonomía funcional, responsabilidad por la gestión y control de resultados establecidos en esta Ley."

Por su parte el artículo 1 del Real Decreto 186/2008, de 8 de febrero, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Estatal, establece que:

"La Agencia Estatal, adscrita al Ministerio de XX, tiene personalidad jurídica pública, patrimonio y tesorería propios, y autonomía funcional y de gestión dentro de los límites establecidos por la ley de Agencias Estatales y por este Estatuto."

Por tanto, de lo anterior se desprende con claridad que la Agencia Estatal pertenece a la categoría de Agencias Estatales, a las que se refiere el artículo 43.1 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, cuando dispone que:

"Los Organismos públicos se clasifican en:

- a. Organismos autónomos.
- b. Entidades públicas empresariales.
- c. Agencias Estatales, que se registrarán por su

normativa específica y, supletoriamente, por esta Ley."

Según este artículo 43 las Agencias Estatales se configuran como un organismo público diferente de los Organismos Autónomos y de las Entidades públicas empresariales.

En consecuencia, a las Agencias Estatales no les será aplicable, en principio, la regla recogida en el último párrafo del apartado 2 del art. 7 del Concierto y en el último párrafo del apartado 2 del art. 10 del Convenio, en virtud de la cual las retenciones a funcionarios y empleados de las mismas se rigen por la regla del lugar de prestación del servicio.

Lo anterior significa que, a efectos de la competencia para la exacción de retenciones, a las Agencias Estatales se les ha de aplicar lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del art. 7 del Concierto y en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 10 del Convenio para funcionarios y empleados del Estado, por lo que la competencia para percibir dichas retenciones correspondería a la Administración Tributaria del Estado (Agencia Estatal de Administración Tributaria).

Ahora bien, también debe tenerse en cuenta lo señalado en la Disposición Transitoria Duodécima del Convenio y en la Disposición Transitoria Décima del Concierto Económico.

Así, en la Disposición Transitoria Décima del Concierto Económico con el País Vasco, introducida por Ley 28/2007, se afirma lo siguiente:

"Cuando, conforme a la disposición adicional quinta de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, se proceda a la transformación de algún organismo autónomo o entidad pública empresarial en agencia, se aplicará, respecto de las mismas, el régimen de competencias previsto en el artículo 7 para los organismos autónomos y entidades públicas empresariales."

Con la misma redacción, la Disposición Transitoria Duodécima del Convenio (añadida por Ley 48/2007) prevé que:

"Cuando, conforme a la disposición adicional quinta de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, se proceda a la transformación de algún organismo autónomo o entidad pública empresarial en agencia, se aplicará, respecto de las mismas, el régimen de competencias previsto en el artículo 10 para los organismos autónomos y entidades públicas empresariales."

Teniendo en consideración que la Disposición Adicional Tercera de la Ley 28/2006, de Agencias, establece que:

"Autorización legal para la creación de Agencias Estatales.

1. Se autoriza al Gobierno para la creación de las siguientes Agencias Estatales con los siguientes objetos y fines y dentro de las competencias que corresponde ejercer a la Administración General del Estado:

Agencia Estatal (...)"

Por tanto, dado que la Agencia Estatal se creó en virtud de la Disposición Adicional Tercera de la Ley 28/2006, de Agencias y no como resultado de la transformación prevista en la Disposición Adicional Quinta de la misma Ley, no resultan de aplicación las Disposiciones Transitorias Décima del Concierto y Duodécima del Convenio y, en consecuencia, la competencia exactora de las retenciones corresponde al Estado

.

Consulta 2013.4.3.1 - IVA - Administración competente para la exacción del Impuesto en relación con sociedad que presta servicios de transporte marítimo y de intermediación en el comercio marítimo con empresas navieras, agencias y consignatarios de buques.

HECHOS PLANTEADOS

La sociedad consultante tiene su domicilio fiscal en territorio común y con delegación en territorio foral de la Diputación de Vizcaya, concretamente en Bilbao, y se dedica al transporte marítimo de mercancías así como a la intermediación en el comercio marítimo con empresas navieras, agencias y consignatarios de buques. Su volumen de operaciones en el año anterior excede de 7 millones de euros y parte de los servicios de transporte se prestan desde el territorio foral.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer cuáles son sus obligaciones respecto al IVA en la Diputación foral de Vizcaya en relación al artículo 28.Uno.C de la Ley 12/2002, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y cuál es la Administración competente para la exacción del IVA.

CONTESTACIÓN

En primer lugar, debe tenerse en cuenta la regulación de la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido que recoge el artículo 27 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco:

Artículo 27. Exacción del Impuesto

"Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

- Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusiva-

mente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

- Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.
- Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.

(...)"

Por lo tanto, se puede afirmar que los elementos fundamentales para la delimitación de la Administración Tributaria competente para la exacción del tributo son el domicilio fiscal, el volumen de operaciones y la localización de las mismas.

En concreto, es el artículo 43 del Concierto, en su apartado Cuatro.b, el que regula el domicilio fiscal de las personas jurídicas, y en él se dispone lo siguiente:

"Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

(...)

- b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los su-

puestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado".

Según expone la entidad consultante en su escrito, en el ejercicio anterior tiene un volumen de operaciones superior a 7 millones de euros, y desarrolla dos tipos de servicios que son el transporte marítimo de mercancías y la intermediación en el comercio marítimo con empresas navieras, agencias y consignatarios de buques. En relación con los servicios de transporte, parte de estos se prestan desde el territorio foral, luego la entidad opera territorio común y foral debiendo tributar a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio.

Para determinar la localización de las operaciones realizadas por la entidad consultante que están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, será de aplicación el artículo 28.Uno del Concierto, en cuyo apartado B se regula la localización de las prestaciones de servicios de la siguiente forma:

"Uno. A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

(...)

B. Prestaciones de servicios.

1. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio.
2. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior, las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco.
3. Asimismo, se exceptúan de lo dispuesto en los apartados anteriores las operaciones de

seguro y capitalización, respecto de las cuales se aplicarán las reglas contenidas en el artículo 32 del presente Concierto Económico".

Por su parte el apartado C del mencionado artículo dispone lo siguiente:

"No obstante lo dispuesto en las letras anteriores, será competente para la exacción del Impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común, y la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco, en las operaciones siguientes:

- 1. Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca de productos naturales no sometidos a procesos de transformación, que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas.*
- 2. Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa.*
- 3. Los arrendamientos de medios de transporte".*

Por lo tanto, de conformidad con lo dispuesto anteriormente en relación a los servicios de transporte marítimo de mercancías, en el supuesto de que el domicilio fiscal del consultante esté situado en territorio común, la exacción del impuesto será competencia de la Administración del Estado en todo caso (artículo 28.Uno.C.2 del Concierto).

En relación con las operaciones de intermediación, estas se entenderán localizadas en el territorio en el que se entiendan prestados los servicios, siendo competente para la exacción del impuesto la Administración de dicho territorio (artículo 28.Uno.B.1 del Concierto)

Consulta 2013.5.4.2 - Obligaciones de información (modelos 190 y 193 retenciones e ingresos a cuenta) frente a las distintas Administraciones – Sociedad con domicilio en Navarra y delegaciones en territorio vasco y territorio común.

HECHOS PLANTEADOS

D. JIS, con DNI XXXXXXXX-X, en nombre y representación de la entidad A, S. A., con CIF A-XXXXXXXXXX, con domicilio en la Calle X (Navarra), expone la situación de esta sociedad domiciliada en Navarra, sujeta a normativa foral, y que cuenta con delegaciones por todo el territorio nacional. Por ello, ha de realizar ingresos en función del volumen de sus operaciones en diferentes Administraciones, como son la Hacienda Tributaria Navarra, la Diputación Foral de Álava y la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La entidad manifiesta que las Administraciones con las que se relaciona le exigen que presente en cada una de ellas los modelos 190 y 193 incluyendo el total de las retribuciones satisfechas, tanto en base como en retenciones.

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante solicita que se establezca un criterio conjunto por parte de las Administraciones competentes sobre si los modelos 190 (Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo de determinadas actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta) y 193 (Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos de capital mobiliario) deben presentarse en cada una de ellas incluyendo el total de las retribuciones satisfechas, tanto en base como en retenciones, o si, por el contrario, se debe incluir solo el porcentaje que corresponda a cada Administración según el volumen de operaciones realizado en su territorio.

CONTESTACIÓN

El artículo 46.1 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra apro-

bado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, dispone que:

"Las entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y la Comunidad Foral deberán presentar resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los rendimientos a que se refieren los artículos 10.1.f y 12.1 del presente convenio económico, conforme a las normas sobre lugar, forma y plazo de presentación de declaraciones que establezca cada una de las Administraciones competentes para su exacción".

Los citados artículos 10.1.f y 12.1 del Convenio Económico se refieren, respectivamente, a las retribuciones que, en su condición de tales, perciban los presidentes y vocales de los consejos de administración y juntas que hagan sus veces en toda clase de entidades y a las retenciones e ingresos a cuenta relativos a rendimientos del capital mobiliario. Respecto de ambos tipos de rendimientos, se indica que, cuando sean satisfechos por entidades que tributan a varias Administraciones según su volumen de operaciones, las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los mismos deberán ingresarse a las distintas Administraciones en proporción al citado volumen de operaciones.

Por su parte, el artículo 46, párrafo tercero, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece el mismo criterio cuando señala que:

"Las entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales deberán presentar resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los rendimientos a que se refieren los artículos 7.uno.c) [retribuciones que se perciban por miembros de consejos de administración y similares] y 9.uno.primer.a) [rendimientos del capital mobiliario] del presente Concierto Económico, conforme a las normas sobre lugar, forma y plazo de presentación de declaraciones que establezca cada una de las Administraciones competentes para su exacción."

Por tanto, el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco señala que las retenciones e ingresos a cuenta relativos a retribuciones que se perciban por miembros de consejos de administración y similares y a rendimientos del capital mobiliario se deberán ingresar a las distintas Administraciones en proporción al volumen de operaciones, cuando sean satisfechos por entidades que tributan en cifra relativa.

Tanto el Convenio como el Concierto disponen que la presentación deberá ajustarse a las normas sobre lugar, forma y plazo de declaraciones que establezca cada una de las Administraciones competentes para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta recogidos en las mismas.

Por tanto, desde una interpretación sistemática del Convenio y el Concierto, y en aplicación de los principios de coordinación y colaboración, y de limitación de los costes indirectos para los contribuyentes, se considera que la solución más ajustada sería la siguiente:

En los casos en que se trate exclusivamente de los rendimientos previstos en los artículos 10.1.f) y 12.1 del Convenio Económico, así como los artículos 7.Uno.c) y 9.Uno.Primer.a) del Concierto, cuyas retenciones se ingresan en cada Administración en función del volumen de operaciones efectuado en la misma, se incluirá en los modelos 190 y 193 el total de los rendimientos y de las retenciones.

Consulta 2013.7.7.1 - IRPF – Traslado de residencia de territorio foral a territorio común. Aplicación de la deducción por cantidades depositadas en cuentas vivienda.

HECHOS PLANTEADOS

En diciembre de 2008, el consultante con residencia habitual en Guipúzcoa abrió una cuenta bancaria para la futura adquisición de primera vivienda habitual, habiéndose beneficiado de la deducción por cantidades depositadas en una cuenta vivienda en los ejercicios 2008, 2009 y 2010. Posteriormente, como consecuencia de un traslado laboral a la provincia de Ávila, establece su residencia habitual en dicho territorio, debiendo presentar su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a dicho ejercicio ante la Administración del Estado.

A efectos de mantener las deducciones fiscales practicadas por las cantidades depositadas en una cuenta vivienda, la normativa estatal establece la necesidad de destinar el saldo de dicha cuenta, en un plazo de cuatro años desde su apertura, a la primera adquisición o rehabilitación de vivienda habitual sin disponer de las cantidades depositadas para fin distinto. La normativa del Territorio Histórico de Guipúzcoa eleva el plazo a seis años.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si el plazo para invertir el saldo de la cuenta vivienda en la adquisición de la vivienda habitual que resulta aplicable al consultante es el que regula la normativa estatal (cuatro años), o el que regula la normativa foral (seis años).

Determinar las consecuencias fiscales que se deriven para el consultante en el supuesto de que no materialice el saldo de su cuenta vivienda en la primera adquisición o rehabilitación de vivienda habitual en el plazo de seis años desde la apertura de dicha cuenta, determinando qué órgano es el competente para recibir las cantidades que, en su caso, corresponda devolver por la pérdida del derecho a las deducciones por can-

tidades depositadas en cuenta vivienda practicadas en los años 2008, 2009 y 2010.

CONTESTACIÓN

El artículo 68.1.1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, posibilita la deducción por inversión vivienda habitual por las cantidades que se depositen en las denominadas cuentas vivienda. En su desarrollo, el artículo 56 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), en adelante RIRPF, establece las condiciones y requisitos que han de concurrir respecto de dichas cuentas, disponiendo que:

"1. Se considerará que se han destinado a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente las cantidades que se depositen en Entidades de Crédito, en cuentas separadas de cualquier otro tipo de imposición, siempre que los saldos de las mismas se destinen exclusivamente a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente.

2. Se perderá el derecho a la deducción:

- a) Cuando el contribuyente disponga de cantidades depositadas en la cuenta vivienda para fines diferentes de la primera adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual. En caso de disposición parcial se entenderá que las cantidades dispuestas son las primeras depositadas.*
- b) Cuando transcurran cuatro años, a partir de la fecha en que fue abierta la cuenta, sin que se haya adquirido o rehabilitado la vivienda.*
- e) Cuando la posterior adquisición o rehabilitación de la vivienda no cumpla las condiciones que determinan el derecho a la deducción por ese concepto.*

3. Cada contribuyente sólo podrá mantener una cuenta vivienda.

4. Las cuentas viviendas deberán identificarse separadamente en la declaración del Impuesto, consignando, al menos, los siguientes datos:

Entidad donde se ha abierto la cuenta.

Sucursal.

Número de la cuenta".

El artículo 4 de la LIRPF determina el ámbito de aplicación del Impuesto en los siguientes términos:

"1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicará en todo el territorio español.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

3. En Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades previstas en su normativa específica y en esta Ley".

La letra b) del apartado 5 del artículo 90 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Guipúzcoa, dice que a los efectos de la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual, se asimilarán a la adquisición de vivienda habitual:

"b) Las cantidades que se depositen en entidades de crédito, en cuentas que cumplan los requisitos de formalización y disposición que se establezcan reglamentariamente y siempre que las cantidades que hayan generado el derecho a la deducción se destinen, antes del transcurso de 6 años a partir de la fecha de apertura de la cuenta, a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

Se entenderá que no se incumple el requisito de disposición cuando las cantidades depositadas

que hayan generado el derecho a la deducción se repongan o se aporten íntegramente a la misma o a otra entidad de crédito con anterioridad al devengo del Impuesto.

No se entenderá incumplido el requisito del destino del importe de la cuenta vivienda a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en el supuesto de fallecimiento del contribuyente antes de la finalización del plazo a que se refiere el párrafo primero de esta letra.

Las cantidades depositadas en las cuentas a que se refiere la presente letra, que hayan generado el derecho a la deducción, no podrán volver a ser objeto de deducción cuando se destinen a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual."

Según el artículo 71 del Decreto Foral 137/2007, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Guipúzcoa:

"1. Se asimilan a la adquisición de vivienda habitual las cantidades que se depositen en entidades de crédito, en cuentas separadas de cualquier otro tipo de imposición, siempre que las cantidades que hayan generado el derecho a deducción se destinen, antes del transcurso de seis años, a la adquisición de la vivienda habitual.

No obstante, no se considerará cumplido este último requisito, por la mera imposición, en otra cuenta vivienda, de las cantidades depositadas.

2. Se perderá el derecho a la deducción:

a) Cuando el contribuyente disponga de cantidades depositadas en la cuenta vivienda que hayan generado derecho a la deducción para fines diferentes de la adquisición de su vivienda habitual y no se repongan o no se aporten íntegramente a otra cuenta de la misma o de otra entidad de crédito con anterioridad al devengo del Impuesto. En caso de disposición parcial se entenderá que las cantidades dispuestas son las primeras depositadas.

b) Cuando transcurran seis años, a partir de la fecha en que fue abierta la cuenta, sin que las cantidades que hayan generado el derecho a deducción se hayan destinado a la adquisición de vivienda habitual.

e) Cuando la posterior adquisición de la vivienda habitual no cumpla las condiciones que determinan el derecho a la deducción por este concepto.

3. Cada contribuyente sólo podrá mantener una cuenta vivienda.

4. Las cuentas vivienda deberán identificarse separadamente en la autoliquidación del Impuesto, consignando, al menos, los siguientes datos:

- Entidad en la que se ha abierto la cuenta.
- Número de la cuenta.
- Fecha de apertura de la cuenta.
- Incremento del saldo de la cuenta correspondiente al ejercicio."

De los anteriores preceptos transcritos y considerando que el consultante tuvo su residencia habitual en Ávila desde el ejercicio 2011 u otro posterior, se concluye lo siguiente:

- Respecto de las deducciones por adquisición en vivienda practicadas durante los ejercicios 2008, 2009 y 2010 en los que el consultante manifiesta haber tenido su residencia habitual en Guipúzcoa, será la autoridad competente de dicho Territorio Histórico la que deberá determinar si el consultante cumplió con los requisitos reglamentarios anteriormente expuestos y si el traslado de la residencia habitual del contribuyente a Ávila genera o no una modificación en el régimen fiscal de la deducción relativa al plazo máximo de materialización del saldo de una cuenta vivienda, siendo la autoridad correspondiente del Territorio Histórico de Guipúz-

coa igualmente competente para determinar si, en su caso, se produce una pérdida o no de tal beneficio.

- Desde el ejercicio en que fuese residente fiscal en territorio común y como consecuencia del cambio de residencia habitual de Guipúzcoa a Ávila, al ser de aplicación la legislación estatal, el consultante no tendrá derecho a practicar deducción en su declaración del IRPF por las cantidades depositadas en el ejercicio en la citada cuenta vivienda objeto de consulta, si supera el plazo previsto de cuatro años desde la fecha en que fue abierta dicha cuenta sin haber destinado el saldo de la misma a la primera adquisición o rehabilitación de una vivienda habitual en los términos anteriormente expuestos que regula la normativa estatal.

Por último, cabe recordar que en virtud de su régimen foral, amparado y respetado por la Constitución Española en su Disposición Adicional Primera, la actividad financiera y tributaria del País Vasco se ha venido rigiendo por el sistema tradicional de Concierto Económico. De este modo, las instituciones competentes de los Territorios Históricos tienen la competencia para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, siendo el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo), el instrumento por el que se adecuan las relaciones tributarias entre la Administración estatal y la foral.

Partiendo de la premisa de que el consultante tenía su residencia habitual en el Territorio Histórico de Guipúzcoa y que presentó ante la Diputación Foral correspondiente al mismo sus declaraciones correspondientes del IRPF durante los ejercicios en los que se benefició de la deducción por cantidades depositadas en una cuenta vivienda en los términos regulados por la normativa foral que le era aplicable, cabe concluir que los órganos de la Administración estatal no son competentes para recibir el ingreso de las cantidades que corresponda devolver por la pérdida del referido beneficio fiscal.

Con respecto al tratamiento fiscal en la Hacienda Foral de Guipúzcoa deberá plantear la consulta ante dicho organismo a los efectos de determinar el importe que el consultante, en su caso, deba reintegrar como consecuencia de la regularización que, en su caso, vaya a efectuar.

