

## **CONSULTAS COMISIÓN DE COORDINACIÓN Y EVALUACIÓN NORMATIVA**

**CONSULTA 2016.11.5.2. IVA, IS, IRPF: Administraciones competentes y obligaciones tributarias (en relación con IVA, IS, IRPF y otros impuestos) de una empresa con domicilio fiscal en territorio común y volumen de operaciones superior a 7 millones de euros que inicia sus actividades en el País Vasco, donde alquila un local al que está adscrito un número indeterminado de trabajadores.**

### **HECHOS PLANTEADOS**

El 16 de septiembre de 2016 la mercantil R, S.L.U., presentó consulta tributaria en la que manifiesta los siguientes hechos:

- Con fecha 9 de febrero de 2016 R, S. L.U. comunicó a la Agencia Tributaria y a la Diputación Foral de Guipúzcoa, mediante los respectivos modelos 036, el inicio de la actividad bajo el epígrafe 622 del IAE (Comercio al por mayor otros productos de recuperación) en el municipio de E, provincia de Guipúzcoa.
- R, S.L.U. es una gran empresa y en 2015 su cifra de negocios es superior a siete millones de euros. Tiene el domicilio fiscal fuera del País Vasco. Ha iniciado su actividad en el País Vasco en febrero de 2016. Tiene trabajadores y alquiler de local en el País Vasco. Presenta modelo consolidado del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), las liquidaciones de IVA son a devolver y está inscrita en el Registro de Devolución Mensual (REDEME).

### **CUESTIÓN PLANTEADA**

La consultante plantea, a la vista de lo manifestado, las siguientes cuestiones:

- Qué impuestos y la gestión de los mismos (IVA, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y

si hubiera otros), debe presentar en la Agencia Tributaria y en la Diputación Foral de Guipúzcoa.

### **CONTESTACIÓN**

#### **1.- Impuesto sobre Sociedades.**

El artículo 14 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en su redacción dada por la 28/2007, de 25 de octubre (Ley del Concierto), establece, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, lo siguiente:

*“Uno. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco.*

*No obstante, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio.*

*Asimismo, será de aplicación la normativa autónoma a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco.*

*Dos. Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.*

Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Si el ejercicio anterior fuese inferior a un año, el volumen de operaciones a que se refiere al apartado Uno anterior será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio.

Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 16, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.

(...)”

Por otro lado, con respecto a la exacción del Impuesto sobre Sociedades el artículo 15 de la Ley del Concierto establece que:

“Uno. Correspondrá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 7 millones de euros.

Dos. Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 7 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el artículo siguiente y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales”.

Por lo tanto, en relación con la normativa aplicable y la administración competente para

la exacción del Impuesto sobre Sociedades se puede concluir lo siguiente:

- Si, como indica la entidad, el volumen total de operaciones en el ejercicio anterior excede de 7 millones de euros y el contribuyente tiene su domicilio fiscal en territorio común, se aplicará la normativa estatal del impuesto siempre y cuando no haya realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco, en cuyo caso, se aplicaría la correspondiente normativa foral.
- Con respecto a la exacción del impuesto, con independencia del lugar donde el contribuyente haya fijado su domicilio fiscal, tributará a ambas Administraciones (la Diputación Foral de Guipúzcoa y la Administración del Estado) en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.
- La determinación del volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio se realizará aplicando las reglas para determinar el lugar de realización de las operaciones previstas en el artículo 16 de la Ley del Concierto.

En relación con los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades el artículo 17 de la Ley del Concierto dispone que:

“Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades corresponderán a una u otra Administración, conforme a los criterios establecidos a tal efecto en el presente Concierto para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Asimismo, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 12 respecto de la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una u otra Administración.

Dos. Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones ingresarán el pago fraccionado del impuesto en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio. A estos efectos, se aplicará

la proporción determinada en la última declaración-liquidación del Impuesto.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior podrá aplicarse, previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en la sección 2.<sup>a</sup> del capítulo III del presente Concierto Económico, una proporción diferente en los siguientes supuestos:

a) Fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores.

b) Inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en territorio común o foral que implique una variación significativa de la proporción calculada según el criterio especificado en el primer párrafo de este apartado.

En todo caso, se considerará que la variación es significativa cuando suponga la alteración de 15 o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios.

Tres. El pago fraccionado efectivamente satisfecho a cada Administración se deducirá de la parte de la cuota que corresponda a ésta".

La consultante, como sujeto pasivo que debe tributar a ambas Administraciones, deberá ingresar los pagos fraccionados del impuesto en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio en el ejercicio anterior, aplicando a estos efectos la proporción determinada en la última declaración-liquidación del impuesto.

No obstante, si como consecuencia de una ampliación de la actividad, en un ejercicio se produce una variación significativa de la proporción de volumen de operaciones realizado en cada territorio la entidad podrá optar por aplicar una proporción diferente, previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.Dos de la Ley del Concierto.

Con respecto a la gestión del impuesto, en los supuestos de tributación a ambas

Administraciones, la Ley del Concierto establece en su artículo 18 lo siguiente:

"En los casos de tributación a ambas Administraciones se aplicarán las siguientes reglas:

Primera. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones del Estado y del País Vasco en proporción al volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio en cada período impositivo.

Segunda. Los sujetos pasivos que deban tributar a ambas Administraciones presentarán ante las mismas, dentro de los plazos y con las formalidades reglamentarias, las declaraciones-liquidaciones procedentes en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas o devoluciones que resulten ante cada una de las Administraciones.

Tercera. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la proporción que a cada una le corresponda".

Por lo tanto, la consultante deberá presentar las declaraciones-liquidaciones del impuesto ante la Administración del Estado y la Diputación Foral de Guipúzcoa, imputando el resultado a cada Administración en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio en el periodo impositivo y haciendo constar la proporción aplicable y las cuotas o devoluciones que resulten.

## **2.- Impuesto sobre el Valor Añadido.**

La Ley del Concierto establece, en su artículo 26, lo siguiente:

"El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y

señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado”.

Por su parte el artículo 27.Uno de la Ley del Concierto señala, con relación a la exacción del impuesto, lo siguiente:

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

De lo señalado en los artículos anteriores se deduce que, en el caso de que la consultante tenga en el ejercicio anterior un volumen total de operaciones de 7 millones de euros o superior, si realiza operaciones en territorio común y en territorio vasco deberá tributar a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio. Para determinar el lugar en que se entienden realizadas las operaciones se deben aplicar los puntos de conexión establecidos en el artículo 28 de la Ley del Concierto.

Con respecto a la gestión del impuesto, en los supuestos de tributación a ambas

Administraciones, el Concierto establece en su artículo 29, apartados Uno a Cinco, lo siguiente:

“Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural.

Dos. Las proporciones provisionalmente aplicables durante cada año natural serán las determinadas en función de las operaciones del año precedente. La proporción provisional aplicable en los períodos de liquidación del primer año natural del ejercicio de la actividad será fijada por el sujeto pasivo según su previsión de las operaciones a realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, podrá aplicarse, previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en la sección 2.<sup>a</sup> del capítulo III del presente Concierto Económico, una proporción diferente en los siguientes supuestos:

a) Fusión, escisión y aportación de activos.

b) Inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en territorio común o foral que implique una variación significativa de la proporción calculada según el criterio especificado en el primer párrafo de este apartado.

En todo caso, se considerará que la variación es significativa, cuando suponga la alteración de 15 o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios.

Tres. En la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, el sujeto pasivo calculará las proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho período, y practicará la consiguiente

regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores períodos de liquidación con cada una de las Administraciones.

Cuatro. Los sujetos pasivos presentarán las declaraciones-liquidaciones del Impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones.

Cinco. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda.

(...)"

Por lo tanto si, como se deriva del escrito de consulta, la consultante tiene que tributar en función del volumen de operaciones a ambas Administraciones, deberá aplicar las siguientes reglas:

- El resultado de las liquidaciones del impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las operaciones que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural, tomándose provisionalmente las proporciones del ejercicio anterior.
- No obstante si, como consecuencia de una ampliación de la actividad, se produce en un ejercicio una variación significativa de la proporción de volumen de operaciones realizado en cada territorio la entidad podrá optar por aplicar una proporción diferente, previa comunicación a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29.Dos de la Ley del Concierto.
- En todo caso, en la última declaración-liquidación del IVA correspondiente al año natural, el consultante deberá calcular las proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho período y deberá practicar la consiguiente regularización de las declaraciones

efectuadas en los anteriores períodos de liquidación con cada una de las Administraciones.

- La presentación de las declaraciones-liquidaciones se efectúa ante las Administraciones a las que corresponda su exacción. En todo caso debe constar la proporción aplicable y las cuotas resultantes.

### **3.- Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo.**

La consultante manifiesta en su escrito que cuenta con trabajadores en el País Vasco.

El artículo 7 de la Ley del Concierto señala, en relación con las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo, lo siguiente;

*"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. (...)"*

El citado artículo 7 prevé una regla general en virtud de la cual cada Administración es competente para exigir, conforme a su normativa propia, las retenciones por rendimientos del trabajo que deban practicarse sobre las rentas que se abonen como consecuencia de los servicios o trabajos prestados en su territorio. Es decir, la competencia para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo se atribuye al territorio (común o foral) donde se preste el trabajo.

#### 4.- Otros pagos a cuenta.

La consultante manifiesta en su escrito de consulta que debe ingresar retenciones de profesionales, así como retenciones correspondientes a arrendamientos de locales en el País Vasco.

La Ley del Concierto regula los pagos a cuenta en sus artículos 7 a 12.

En relación a los pagos a cuenta por rendimientos de actividades económicas el artículo 8.Uno señala:

*"Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos derivados de actividades económicas se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el obligado a retener o a ingresar a cuenta tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.*

(...)"

El artículo 11.1 regula los pagos a cuenta correspondientes a rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles:

*"Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de bienes inmuebles se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando el obligado a retener o a ingresar a cuenta tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el País Vasco.*

(...)"

Dado que la consultante manifiesta que su domicilio fiscal se encuentra en territorio común, de la redacción de los artículos transcritos cabe concluir que las retenciones correspondientes a rendimientos derivados de actividades profesionales y rendimientos derivados de arrendamiento de locales en el País Vasco se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración del Estado.

**CONSULTA 2017.1.4.2. IRPF: Administración competente para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo correspondientes a los trabajadores cedidos por una empresa de trabajo temporal domiciliada en territorio común y sin centro de trabajo en País Vasco a empresas usuarias radicadas en País Vasco. Diferente casuística según el territorio en que los trabajadores cedidos a las empresas usuarias ubicadas en el País Vasco prestan sus servicios. Supuesto de agentes comerciales.**

#### HECHOS PLANTEADOS

La entidad N EMPRESA DE TRABAJO TEMPORAL S.L, presentó ante la Dirección General de Tributos una consulta tributaria manifestando lo siguiente:

- La consultante es una empresa de trabajo temporal (ETT) con domicilio social en Cantabria y no dispone de centro de trabajo en el País Vasco.
- La consultante cede personal a empresas radicadas en el País Vasco. Los trabajadores cedidos en algunos casos prestan sus servicios en los centros de las empresas usuarias, ubicados bien en Guipúzcoa, bien en Vizcaya. En otros casos los trabajadores cedidos son agentes comerciales que prestan servicios en todas las provincias del País Vasco. En otros casos los agentes comerciales prestan servicios en todo el territorio nacional.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

La consultante formula la siguiente cuestión:

En qué administración, foral o de territorio común, debe ingresar la empresa de trabajo temporal las retenciones por rendimientos del trabajo de los trabajadores cedidos en cada uno de los siguientes supuestos:

- a) Los trabajadores cedidos prestan sus servicios en los centros de las empresas

usuarias, ubicados bien en Guipúzcoa, bien en Vizcaya.

- b) Los trabajadores cedidos a las empresas usuarias ubicadas en el País Vasco son agentes comerciales que prestan servicios en todas las provincias del País Vasco.
- c) Los trabajadores cedidos a las empresas usuarias ubicadas en el País Vasco son agentes comerciales que prestan servicios en todo el territorio nacional.

## CONTESTACIÓN

El artículo 7.Uno a) del Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (Concierto), regula los puntos de conexión que permiten determinar la Administración competente para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo:

*"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.

(...)."

En este precepto se prevé una regla general en virtud de la cual cada Administración es competente para exigir, conforme a su normativa propia, las retenciones por rendimientos del trabajo que deban practicarse sobre las rentas que se abonen como consecuencia de los servicios o trabajos prestados en su territorio. Es decir, la competencia para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo se atribuye al territorio (común o foral) donde se preste el trabajo.

Asimismo, el citado artículo prevé, para el supuesto de que los trabajos se presten en territorio común y vasco, una presunción que admite prueba en contrario en virtud de la cual los servicios se consideran prestados en el territorio donde se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.

A efectos de la aplicación de la citada presunción en el supuesto concreto de trabajadores contratados por una ETI que son objeto de cesión a otras empresas (usuarias) para las que prestan sus servicios debe considerarse que el centro de trabajo al que está adscrito el trabajador cedido es el centro de trabajo de la empresa usuaria.

Por tanto, en los casos en los que el trabajador cedido preste servicios en territorio común y vasco se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se han prestado en el territorio donde se encuentre ubicado el centro de trabajo de la empresa usuaria.

En consecuencia, la contestación a la consulta planteada exige distinguir tres casos:

- a) En el caso de los trabajadores cedidos que prestan sus servicios en los centros de las empresas usuarias ubicados en Guipúzcoa y Vizcaya habría que acudir a la regla general establecida en el citado artículo 7.Uno a) del Concierto según la cual la Administración competente para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo será la Diputación Foral competente por razón del territorio de acuerdo con normativa foral que resulte de aplicación, ya que los servicios se prestan en territorio vasco.
- b) Respecto a los trabajadores cedidos a las empresas usuarias ubicadas en el País Vasco que son agentes comerciales que prestan servicios en todas las provincias del País Vasco habría que acudir a la regla general establecida en el citado artículo 7.Uno a) del Concierto. Es decir, dado que los agentes comerciales prestan sus servicios en territorio del País

Vasco la Administración competente para la exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo será la Diputación Foral competente por razón del territorio de acuerdo con la normativa foral que resulte de aplicación.

- c) En relación con los trabajadores cedidos a las empresas usuarias ubicadas en el País Vasco que son agentes comerciales que prestan servicios en todo el territorio nacional (territorio común y vasco) será aplicable la presunción establecida en el artículo 7.Uno a). Por tanto, en este caso se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se han prestado en territorio vasco por ser éste el territorio donde se ubican los centros de trabajo de adscripción de los trabajadores.

**CONSULTA 2017.3.3.1. IRPF: Administración competente para la exacción del IRPF y tratamiento de la deducción por vivienda en relación con contribuyente residente en territorio foral que venía aplicando deducción por vivienda junto con su cónyuge y que se traslada por razones laborales a territorio común (volviendo a su vivienda de territorio foral exclusivamente los fines de semana), donde adquiere una nueva vivienda.**

#### HECHOS PLANTEADOS

En 2005, la consultante adquirió, junto a su marido, una vivienda en Vizcaya, provincia donde ambos trabajaban y residían. Hasta la declaración de la renta 2015 han estado desgravándose, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la Hacienda Foral de Vizcaya (declaraciones individuales), por el préstamo que obtuvieron para financiar dicha vivienda.

En 2015, la consultante, por razones laborales, tuvo que trasladarse a Madrid, donde adquirió una vivienda, incurriendo en un nuevo préstamo. También, cambió el padrón a Madrid. Su marido sigue residiendo en la vivienda de Vizcaya. La consultante viaja prácticamente todos los fines de semana a dicha vivienda de Vizcaya.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Ante qué Administración (estatal o foral) debe presentar su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) por el período impositivo 2016 y siguientes.

En caso de tener que presentarla ante la Hacienda estatal, si, con arreglo a la normativa estatal del impuesto, tiene derecho a aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual por las cantidades que satisface por el préstamo que le fue concedido para financiar la vivienda situada en el País Vasco.

Si, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la Hacienda estatal, tiene derecho a deducir por el préstamo obtenido en 2015 por la adquisición de la nueva vivienda.

## CONTESTACIÓN

El artículo 4 (ámbito de aplicación) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29 de noviembre), en adelante LIRPF, dispone:

*"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. (...)".*

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo), al respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece:

*"Artículo 6. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.*

*Uno. 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.*

*Dos. Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en territorios distintos y optasen por la tributación conjunta, se entenderá competente la Administración del territorio donde tenga su residencia habitual el miembro de dicha unidad con mayor base liquidable, calculada conforme a su respectiva normativa."*

En relación con la residencia habitual, el artículo 43 del mismo texto legal establece:

*"Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las personas*

*físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:*

*Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.*

*En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.*

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en Él su vivienda habitual.

*Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional. Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (...)".*

Conforme a lo dispuesto anteriormente, la residencia habitual del contribuyente en un territorio viene determinada por la permanencia de este en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo y aunque se establece la presunción de permanencia allí donde radique su vivienda habitual, esta presunción quedará sin efecto como consecuencia de la permanencia del contribuyente en un territorio distinto.

A este respecto se ha de tener en cuenta que la residencia es una cuestión de hecho que se deberá acreditar por cualquier medio de prueba válido en Derecho.

En este sentido, cabe señalar que el simple empadronamiento no constituye, por sí mismo, elemento suficiente de acreditación de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad, como tampoco lo es el hecho de trasladar el domicilio fiscal a un lugar determinado.

En el presente caso, la consultante trasladó, por motivos laborales su residencia a Madrid en el año 2015, ciudad en la que trabaja desde entonces, por lo que, en la medida en que haya permanecido en Madrid un mayor número de días del periodo impositivo 2016, la consultante será considerada residente habitual en Madrid y, en consecuencia, será la Hacienda estatal la competente para la exacción del impuesto (suponiendo que presente declaración individual).

En lo referente a la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en la normativa estatal del impuesto, debe señalarse que, con efectos desde 1 de enero de 2013, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE de 28 de diciembre), ha suprimido el apartado 1 del artículo 68 de la LIRPF, que regulaba la deducción por inversión en vivienda habitual.

No obstante lo anterior, la citada Ley 16/2012 ha añadido una disposición transitoria decimoctava en la LIRPF que regula un régimen transitorio que permite practicar dicha deducción a aquellos contribuyentes que cumplan determinados requisitos. En concreto dicha disposición establece lo siguiente:

*"Disposición transitoria decimoctava. Deducción por inversión en vivienda habitual.*

1. Podrán aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual en los términos previstos en el apartado 2 de esta disposición:

a) Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013 o satisfecho cantidades con anterioridad a dicha fecha para la construcción de la misma.

b) (...).

c) (...).

En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición o construcción de dicha vivienda en un periodo impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, salvo que hubiera resultado de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.1.2º de esta Ley en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

2. La deducción por inversión en vivienda habitual se aplicará conforme a lo dispuesto en los artículos 67.1, 68.1, 70.1, 77.1 y 78 de la Ley del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, sin perjuicio de los porcentajes de deducción que conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2009 hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma.

3. Los contribuyentes que por aplicación de lo establecido en esta disposición ejerciten el derecho a la deducción estarán obligados, en todo caso, a presentar declaración por este Impuesto y el importe de la deducción así calculada minorará el importe de la suma de la cuota íntegra estatal y autonómica del Impuesto a los efectos previstos en el apartado 2 del artículo 69 de esta Ley.

4. (...)".

De lo anteriormente dispuesto se desprende que a partir de 1 de enero de 2013 se suprime la deducción por inversión en vivienda habitual para todos los contribuyentes si bien, se introduce un régimen transitorio para aquellos contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013, que podrán

seguir aplicando la deducción por inversión en vivienda habitual.

Ahora bien, al respecto debe tenerse en cuenta que para acceder al citado régimen transitorio será necesario, además, que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición de dicha vivienda en un periodo impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, salvo que hubiera resultado de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.1.2º de esta Ley en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

En el caso de que resulte de aplicación el citado régimen transitorio, la deducción se aplicará conforme a lo dispuesto en los artículos 67.1, 68.1, 70.1, 77.1, y 78 de la Ley del Impuesto en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, sin perjuicio de los porcentajes de deducción que conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2009 hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma Igualmente, de acuerdo con la disposición transitoria duodécima del Reglamento del Impuesto (aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, BOE del día 31), resultará de aplicación lo establecido en el capítulo 1 del Título IV del Reglamento del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

El artículo 68.1.1º de la LIRPF, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, establece la configuración general de la deducción determinando que, con arreglo a determinados requisitos y circunstancias, los contribuyentes podrán aplicar una deducción por inversión en su vivienda habitual. Dicha deducción se aplicará sobre “*las cantidades satisfechas en el periodo de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual*” de los mismos. Asimismo dispone la formación de la base de deducción, en los siguientes términos:

“*La base máxima de esta deducción será de 9.040 euros anuales y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición*

*o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, y demás gastos derivados de la misma. En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.”.*

El concepto de vivienda habitual a efectos de la consolidación de las deducciones practicadas por su adquisición o rehabilitación se recoge en el artículo 68.1.3º de la LIRPF, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, y, en su desarrollo, en el artículo 54 del Reglamento del Impuesto (también, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012), que considera como tal, con carácter general, “*la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años*”, salvo fallecimiento del contribuyente o concurrencia de las circunstancias que exijan el cambio de domicilio referidas en el apartado 1 de dicho artículo. Para considerar que la vivienda constituye la residencia habitual del contribuyente desde su adquisición, “*debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras*”, salvo se produzcan las circunstancias que impidan la ocupación de la vivienda en dicho plazo y a las que se refiere el propio artículo.

De los preceptos citados se concluye que a efectos de poder practicar la deducción por inversión en vivienda habitual se requiere, con carácter general, que en el contribuyente concurren dos requisitos: adquisición, aunque sea compartida, de la vivienda propia y que dicha vivienda constituya o vaya a constituir su residencia habitual Con independencia de cómo se instrumente su financiación, del estado

civil del contribuyente y, en su caso, del régimen económico matrimonial.

La vivienda habitual se configura, conforme criterio manifestado reiteradamente por este Centro Directivo, desde una perspectiva temporal que exige una residencia continuada por parte del contribuyente, lo cual requiere su utilización efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, circunstancias que no se ven alteradas por las ausencias temporales. No obstante, en aquellos casos en los que por duplicidad de domicilios pudiera haber dudas sobre cuál es el que constituye la residencia habitual, las exigencias de continuidad y permanencia otorgarían el carácter de habitual a aquel domicilio donde se residiera por más tiempo a lo largo de cada periodo impositivo, puesto que un contribuyente no puede tener más de una vivienda habitual en cada momento.

Dicha residencia es una cuestión de hecho que deberá ser concretada a partir de circunstancias previstas normativamente. Si el contribuyente entiende que una determinada edificación tiene la consideración de vivienda habitual, para hacer valer su interés deberá poder acreditar los hechos constitutivos del mismo por cualquier medio de prueba válida en derecho (conforme disponen los artículos 105 y 106 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre); correspondiendo su valoración a los órganos de gestión de inspección de la Administración tributaria, a su requerimiento.

En este sentido, cabe señalar que, el simple empadronamiento no constituye, por sí mismo, elemento suficiente de acreditación de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad, como tampoco lo es el hecho de darse de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas o trasladar el domicilio fiscal a lugar determinado.

Todo inmueble que haya adquirido la consideración de vivienda habitual del contribuyente como consecuencia de cumplir con los requisitos contenidos en el artículo 54 del RIRPF la mantendrá en tanto continué

constituyendo su residencia habitual a título de propietario, perdiendo tal condición desde el momento en que deje de concurrir cualquiera de los dos requisitos –pleno dominio o residencia habitual– respecto del mismo.

En el presente caso, la consultante manifiesta que, en el año 2015 y por motivos laborales, trasladó su residencia a Madrid, donde adquirió una vivienda.

Por tanto, desde el momento en que haya dejado de residir en la vivienda de Vizcaya por fijar su nueva residencia en Madrid, habrá incumplido uno de los requisitos para la práctica de la deducción, por lo que no podrá aplicar la misma por las cantidades que, a partir de dicho momento, haya satisfecho para la adquisición de la vivienda de Vizcaya.

Por otra parte, en cuanto a la posibilidad de que la consultante practique la deducción por las cantidades que satisface por la vivienda que adquirió en Madrid, dado que dicha vivienda habría sido adquirida por la misma con posterioridad a 1 de enero de 2013, no resultará aplicable el citado régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual y, en consecuencia, la consultante no podrá aplicar la deducción por tales cantidades.

**CONSULTA 2017.4.4.1. IVA, IS: Determinación del lugar de realización de una batería de operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios de naturaleza diversa (relacionadas con la actividad informática) realizadas por una sociedad mercantil con domicilio fiscal en territorio foral y volumen de operaciones superior a 7 millones de euros, a efectos de calcular el porcentaje de tributación en el IVA e IS correspondiente a cada Administración tributaria.**

#### HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una sociedad mercantil con domicilio fiscal en Bizkaia que, en 2015, tuvo un volumen de operaciones superior a 7 millones de euros. Según indica, en 2016, efectuó las siguientes operaciones:

- 1) entregas de bienes tangibles, transportados directamente (sin pasar por sus almacenes) desde las instalaciones de los fabricantes, ubicada tanto dentro como fuera de la Unión Europea (pero, según parece, en todo caso, en el extranjero) hasta los establecimientos de sus clientes en territorio común; 2) entregas de bienes tangibles transportados directamente (sin pasar por sus almacenes) desde las instalaciones de los fabricantes, ubicadas tanto dentro como fuera de la Unión Europea (pero, según parece, en todo caso, en el extranjero), hasta los establecimientos de sus clientes en otros países de la Unión Europea; 3) entregas de licencias o máquinas virtuales desde el sistema informático ubicado en sus oficinas de Bilbao; 4) prestaciones de servicios de formación, tanto en sus oficinas de Madrid y de Bilbao, como en las sedes de sus clientes; 5) e instalación de máquinas en los establecimientos de sus clientes, bien en territorio común, en el País Vasco, o en Portugal. En este último caso, de instalación de máquinas en los establecimientos de sus clientes, la compareciente desplaza el personal

necesario desde sus oficinas de Madrid o de Bilbao.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer en qué territorio, común o foral, se deben considerar realizadas las operaciones descritas, conforme a los puntos de conexión del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo, de cara a calcular el porcentaje definitivo de tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a cada Administración tributaria en el ejercicio 2016.

#### CONTESTACIÓN

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación, en primer lugar, el artículo 27 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (el Concierto Económico), aprobado mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo, relativo a la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido, donde se regula que:

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

*Primero. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.*

*Segundo. 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.*

*Tercero. 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.

Dos. Se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. (...)

Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 28, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Cuatro. La exacción del Impuesto correspondiente a las operaciones relacionadas con el tráfico intracomunitario de bienes se realizará, salvo los supuestos especificados en los apartados siguientes de este artículo, en los términos especificados en el apartado Uno anterior. (...)".

Mientras que el artículo 28 del mismo Concierto Económico, referido al lugar de realización de las operaciones en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que:

"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:

#### A) Entregas de bienes:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones: (...)

b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entenderán realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 5 por 100 del total de la contraprestación.

Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio vasco las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común, y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación. (...)

#### 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 artículo 29 del Concierto Económico, correspondiente a la gestión e inspección del Impuesto, prevé que:

"Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural.

Dos. Las proporciones provisionalmente aplicables durante cada año natural serán las determinadas

en función de las operaciones del año precedente. La proporción provisional aplicable en los períodos de liquidación del primer año natural del ejercicio de la actividad será fijada por el sujeto pasivo según su previsión de las operaciones a realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente. (...)

Tres. En la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, el sujeto pasivo calculará las proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho período, y practicará la consiguiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores períodos de liquidación con cada una de las Administraciones.

Cuatro. Los sujetos pasivos presentarán las declaraciones-liquidaciones del Impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones.

Cinco. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda. (...)".

En el Territorio Histórico de Bizkaia, estos preceptos se encuentran desarrollados en la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre (NFIVA), cuyo artículo 2 bis señala que:

"Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se efectuará por esta Diputación Foral ajustándose a las siguientes normas:

1.<sup>a</sup> Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiese excedido de 7 millones de euros tributarán, en todo caso y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a esta Diputación Foral, cuando su domicilio fiscal esté situado en el Territorio Histórico de Bizkaia.

2.<sup>a</sup> Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior hubiese excedido de 7 millones de euros y operen exclusivamente

en territorio vizcaíno tributarán íntegramente a esta Diputación Foral, con independencia del lugar en el que esté situado su domicilio fiscal.

3.<sup>a</sup> Cuando el sujeto pasivo opere en territorio vizcaíno y además en otro u otros territorios y su volumen de operaciones en el año anterior hubiese excedido de 7 millones de euros, tributará a esta Diputación Foral en proporción al volumen de operaciones efectuado en Bizkaia, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en este artículo y con independencia del lugar en el que esté situado su domicilio fiscal.

Dos. Se entenderá por volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. (...)

Tres. Se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de conformidad con los puntos de conexión establecidos en el apartado 4 siguiente, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Cuatro. 1. A los efectos de este Impuesto, las operaciones sujetas se entenderán realizadas en Bizkaia de acuerdo con las siguientes reglas:

1.<sup>a</sup> Entregas de bienes.

A) Las entregas de bienes muebles corporales cuando desde el Territorio Histórico de Bizkaia se realice la puesta a disposición del adquirente. En el supuesto de que los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando aquéllos se encuentren en Bizkaia al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones: (...)

b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera de Bizkaia, si los trabajos de preparación y fabricación se hubieran realizado en este territorio y el coste

de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación. Correlativamente, no se entenderán 'realizadas en Bizkaia las entregas de elementos industriales con Instalación en este territorio si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan fuera del mismo y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación (...)')

## 2.<sup>a</sup> Prestaciones de servicios.

A) Las prestaciones de servicios cuando se efectúen desde Bizkaia.

B) Se exceptúan de lo dispuesto en la letra anterior las prestaciones relacionadas directamente con bienes inmuebles, que se entenderán realizadas en Bizkaia cuando en este territorio radiquen dichos bienes.

C) Asimismo, se exceptúa de lo dispuesto en las letras anteriores las operaciones de seguro y capitalización, respecto de las cuales se aplicarán las reglas contenidas en el artículo 5 del Decreto Foral Normativo 2/1997, de 16 de septiembre, del Impuesto sobre las Primas de Seguros. (...)".

Adicionalmente, el artículo 167.Cuarto de la citada NFIVA indica que:

"Cuarto. Deberán presentar autoliquidación ante esta Diputación Foral y además, a las correspondientes Administraciones tributarias de los territorios en los que operen los sujetos pasivos, cuyo volumen de operaciones en el año anterior hubiese excedido de 7 millones de euros, cuando operen en Bizkaia y además, en otro u otros territorios. A estos efectos se observarán las siguientes reglas:

1.<sup>a</sup> Cuando un sujeto pasivo opere en más de un territorio y en razón a su volumen de operaciones deba tributar a más de una Administración, el resultado de la liquidación del impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente a las entregas de bienes y

prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción, que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural.

2.<sup>a</sup> Las proporciones provisionalmente aplicables durante cada año natural serán las determinadas en función de las operaciones del año precedente. La proporción provisional aplicable en los períodos de liquidación del primer año natural del ejercicio de la actividad será fijada por el sujeto pasivo según su previsión de las operaciones a realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente. (...)

3.<sup>a</sup> En la última autoliquidación del impuesto correspondiente a cada año natural el sujeto pasivo calculará las proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho período y practicará la consiguiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores períodos de liquidación con cada una de las Administraciones.

4.<sup>a</sup> En las autoliquidaciones que presenten estos sujetos pasivos constarán, en todo caso, las proporciones aplicables y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones. (...)".

De conformidad con todo lo anterior, en lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido, los contribuyentes con un volumen de operaciones en el ejercicio anterior de más de 7 millones de euros (en el supuesto planteado, en 2015), deben tributar ante las Administraciones de los territorios (común o forales) en los que operen durante el año natural de que se trate (en nuestro caso, en 2016), en proporción al importe de las contraprestaciones (excluido el propio Impuesto sobre el Valor Añadido) correspondientes a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios gravadas o exentas con derecho a deducción que realicen en cada uno de ellos durante dicho año natural (en 2016), según las reglas de localización del artículo 28 del Concierto Económico.

Con carácter general, durante el año, los contribuyentes han de aplicar las proporciones

provisionales derivadas de las operaciones que realizaron en el ejercicio anterior. No obstante, en la última declaración-liquidación del año, deben calcular las proporciones definitivas correspondientes al mismo, y, en su caso, tienen que regularizar las declaraciones efectuadas, en los períodos de liquidación previos, ante cada una de las Administraciones afectadas.

De modo que, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, de cara a calcular el porcentaje de tributación correspondiente a cada Administración, sólo han de tenerse en cuenta las operaciones (entregas de bienes y prestaciones de servicios) efectivamente gravadas (sujetas y no exentas) y las exentas con derecho a deducción (con exención plena). Con lo que, en definitiva, a estos efectos, no han de computarse ni las operaciones no sujetas al Impuesto (en un caso como el planteado, por entenderse realizadas fuera de su ámbito de aplicación territorial), ni las exentas sin derecho a deducción (con exención limitada). Concretamente, a este respecto, el artículo 94 de la NFIVA, relativo a las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, regula que:

*"Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:*

*1. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto que se indican a continuación:*

*a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido. (...)*

*c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta Norma Foral, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinan a la realización de las operaciones*

*a que se refiere el número 2.º de este apartado. (...)".*

Por todo ello, en lo que hace referencia al Impuesto sobre el Valor Añadido de 2016, para calcular los porcentajes definitivos de tributación de la consultante ante las Administraciones de cada uno de los territorios en los que ha operado a lo largo del mismo, conviene analizar, en primer término, lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto, con objeto de identificar las operaciones realizadas por ella que estén efectivamente gravadas (sujetas y no exentas), y las exentas con derecho a deducción (sin tomar en consideración, por lo tanto, las no sujetas y las exentas sin derecho a deducción), para, posteriormente, localizar dichas operaciones (así identificadas) en uno u otro territorio, atendiendo a los puntos de conexión del artículo 28 del Concierto Económico, arriba transcritos (y extraer los porcentajes de tributación correspondientes a las referidas Administraciones).

**Identificación de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios gravadas o exentas con derecho a deducción.**

Sobre este particular, el artículo 4 de la NFIVA prevé que:

*"Uno. Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".*

El concepto de entrega de bienes se encuentra regulado en el artículo 8 de la NFIVA, según el cual:

*"Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes. (...)"*

Dos. También se considerarán entregas de bienes: (...)

6. Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra.

7. El suministro de un producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material. A estos modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario. (...)".

Mientras que, por su parte, el artículo 11 de la NFIVA, relativo al concepto de prestaciones de servicios, establece que:

*"Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Norma Foral, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.*

Dos. En particular se considerarán prestaciones de servicios: (...)

16. El suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte. En particular, se considerará prestación de servicios el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario".

Según los datos aportados, la consultante realiza entregas de bienes, tal y como las mismas se encuentran definidas en el artículo 8 de la NFIVA (como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales), que son transportados directamente desde las instalaciones de sus proveedores (en otros países de la Unión Europea o en territorios terceros) hasta las de sus clientes (en territorio común o en otros Estados de la Unión Europea).

Además, atendiendo a dichos datos, también presta los siguientes servicios, según lo establecido en el artículo 11 de la NFIVA: a) entregas de licencias y de máquinas virtuales, desde un sistema informático situado en sus oficinas de Bilbao; b) servicios de formación, que lleva a cabo tanto en sus oficinas de Madrid y de Bilbao, como en las sedes de sus clientes; y c) servicios de instalación de máquinas en los establecimientos de sus clientes, ubicados en el País Vasco, en territorio común, o en Portugal.

A todos estos efectos, para dar respuesta a la pregunta formulada, se ha partido de la premisa, no verificable con la información facilitada, de que la compareciente realiza distintas operaciones autónomas (las cinco que enumera en el escrito presentado), que se encuentran sujetas a las reglas de localización del Impuesto de forma independiente (de modo que pueden resultar localizadas en territorios diferentes), y no operaciones complejas para cada cliente, conformadas por todas las prestaciones que cita en el escrito presentado (o por parte de ellas), que deban localizarse en un único territorio, atendiendo a su naturaleza conjunta.

No obstante, en lo que respecta a las operaciones de instalación de máquinas, que la consultante parece conceptualizar como prestaciones de servicios independientes, también se analizará la posibilidad de que las mismas no sean contratadas por los clientes de forma aislada, sino que se encuentren vinculadas con las entregas de maquinaria que lleva a cabo la propia entidad (a cuya instalación se comprometa con dichos clientes).

En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, para determinar cuándo una operación que se encuentre compuesta por varios elementos ha de ser considerada como una prestación única, y cuándo debe ser desagregada en distintas prestaciones que tengan que tributar separadamente, ha de atenderse a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), particularmente, en un supuesto como el planteado, a lo indicado en su Sentencia de 27 de octubre de 2005, asunto C-41/04, entre otras.

Concretamente, a este respecto, el TJUE ha establecido que, si bien, con carácter general, cada operación debe ser considerada como distinta e independiente, ha de tenerse en cuenta que, para no alterar la funcionalidad del Impuesto, las operaciones que constituyan una prestación única desde el punto de vista económico, no tienen que ser desagregadas artificialmente. Por lo que es importante buscar, en cada caso, los elementos característicos de la operación de que se trate, de cara a determinar si el contribuyente realiza para cada consumidor, entendido como un consumidor medio, una prestación única, o varias prestaciones principales. A estos efectos, no resulta relevante el modo en el que se fije el precio pactado, ya que lo mismo puede acordarse un precio único para prestaciones diferentes, que cabe desglosar en sus distintos componentes el importe correspondiente a una sola prestación.

De modo que, conforme a lo dispuesto por el TJUE, existirá una operación única cuando deba entenderse que uno o varios de sus elementos constituyen la prestación principal, mientras que los demás conforman prestaciones accesorias a ella (a la prestación principal), en el sentido de que no tienen un fin en sí mismas para la clientela, sino que únicamente son el medio para disfrutar de la referida prestación principal en las mejores condiciones. En cuyo caso, se aplicará la tributación correspondiente a la referida operación principal. También estaremos ante una operación única, cuando las distintas tareas efectuadas por el sujeto pasivo del Impuesto estén tan estrechamente ligadas entre sí que, objetivamente tomadas, formen una sola prestación económica para el consumidor (entendido como un consumidor medio), cuya desagregación resulte artificial.

Una vez aclarado lo anterior, procede indicar que, según lo dispuesto en el artículo 4 de la NAVA, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que realiza la entidad consultante quedarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que deban entenderse realizadas dentro de su ámbito de aplicación territorial.

Así, en lo que hace referencia al lugar de realización de las entregas de bienes, el artículo 68 de la NFIVA prevé que:

*"El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:*

*Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.*

*Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto:*

*1. Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicie en el referido territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cuatro de este artículo.*

*No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior cuando el lugar de iniciación de la expedición o del transporte de los bienes que hayan de ser objeto de importación esté situado en un país tercero, las entregas de los mismos efectuadas por el importador y, en su caso, por sucesivos adquirentes se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.*

*2. Las entregas de los bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición cuando la instalación se ultime en el referido territorio y siempre que la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados. (...)".*

De conformidad con lo indicado en este precepto, las entregas de los bienes que no llegan a entrar en ningún momento en el territorio de aplicación del Impuesto, sino que son transportados directamente, y sin pasar por el mismo (sin ser importados y sin que se efectúe su adquisición intracomunitaria en él), desde las instalaciones de los proveedores de la consultante, ubicadas en otros países de la Unión Europea o en territorios terceros, hasta las

sedes de sus clientes, situadas también fuera del repetido territorio de aplicación del Impuesto, no se encuentran sujetas aquí al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Consecuentemente, en el supuesto planteado, las entregas de bienes que efectúa la consultante a clientes establecidos en otros Estados de la Unión Europea no estarán sujetas aquí al Impuesto sobre el Valor Añadido, al entenderse realizadas fuera de su ámbito espacial, en la medida en que, según los datos aportados, se trata de ventas de mercancías que no llegan a entrar en ningún momento en el territorio de aplicación del Impuesto (sino que son transportadas directamente desde las instalaciones de los proveedores hasta las de los clientes finales, situadas, en todo caso, fuera del reiterado territorio de aplicación del Impuesto).

Todo ello, lógicamente, sin perjuicio de la tributación que corresponda a estas operaciones en los territorios en los que deban entenderse efectuadas.

Asimismo, la consultante también realiza entregas de bienes a clientes establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto (según indica, en territorio común), en cuyo caso, las mercancías son transportadas directamente desde las instalaciones de los proveedores, situadas en territorios terceros o en otros países de la Unión Europea, hasta los establecimientos de los citados clientes (en territorio común).

Estas entregas se entenderán realizadas dentro del territorio de aplicación del Impuesto, y, por lo tanto, estarán sujetas al mismo, si es la consultante quien realiza la importación de las mercancías, o su adquisición intracomunitaria, o si las adquiere a los importadores, a quienes lleven a cabo su adquisición intracomunitaria, o a sucesivos adquirentes de unos o de otros, según el caso, pero no si son sus clientes quienes efectúan dichas importaciones o adquisiciones intracomunitarias.

A este respecto, a la vista de los escasos facilitados, para elaborar esta respuesta se

ha partido de la presunción de que, en estas operaciones, es la consultante quien introduce las mercancías en el territorio de aplicación del Impuesto (quien las importa, o quien realiza su adquisición intracomunitaria), y no sus clientes.

De forma que, siendo así las cosas, las entregas subsiguientes de las citadas mercancías, llevadas a cabo por la consultante a favor de sus clientes, estarán sujetas aquí al Impuesto sobre el Valor Añadido, como entregas interiores, según las reglas de localización previstas en los apartados Uno y Dos del artículo 68 de la NFIVA.

En otro caso, si fueran los clientes de la compareciente quienes importaran los bienes, o quienes realizaran su adquisición intracomunitaria en el territorio de aplicación del Impuesto, las entregas previas, efectuadas por la consultante, no estarían sujetas aquí al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por último, en los supuestos a los que se refiere el artículo 68.Dos.2 de la NFIVA (de entregas de bienes con instalación o montaje que implique su inmovilización), estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las transmisiones de los bienes cuya instalación se ultime en el territorio de aplicación de dicho Impuesto, pero no las de los elementos que sean instalados o montados fuera del citado territorio, y queden inmovilizados allí. Esta regla de localización del Impuesto resultará aplicable tanto a las propias entregas de las máquinas de que se trate, como a los servicios accesorios de instalación o montaje de las mismas, ya que, en estos casos, estaremos ante operaciones únicas (de entregas de bienes con instalación o montaje) que deberán tributar como tales (de forma única).

De manera que, lo que la consultante denomina como servicios de instalación de máquinas, tributarán aisladamente, conforme a las reglas de localización de las prestaciones de servicios reguladas en los artículos 69 y 70 de la NFIVA (que se analizan más adelante), en la medida en que se trate de operaciones independientes de las entregas de bienes que lleva a cabo. Por el contrario, si nos encontramos ante servicios

de instalación o montaje (con inmovilización) accesorios a las entregas de bienes que realiza la consultante, resultara de aplicación la regla especial del artículo 68.Dos.2 de la NFIVA (con lo que las operaciones tributarán de forma única, en el territorio en el que se ultime la instalación, con inmovilización, de los bienes).

En lo que se refiere a las reglas de localización de las prestaciones de servicios, con carácter general, el artículo 69 de la NFIVA establece que:

*"Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Norma Foral, en los siguientes casos:*

1. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto. (...)

Tres. A efectos de esta Norma Foral, se entenderá por: (...)

4. Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada

y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- c) El suministro de programas y su actualización.
- d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
- e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- f) El suministro de enseñanza a distancia. A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica. (...)".

Esta disposición debe ser completada con lo previsto en el artículo 70 de la NFIVA, en el que se recogen determinadas reglas especiales de localización. Así, este artículo 70 de la NFIVA señala que:

*"Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los siguientes servicios:*

*1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio. Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:*

- a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.
- b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.
- c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.

- d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.
- e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.
- f) Los de alquiler de cajas de seguridad.
- g) La utilización de vías de peaje.
- h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamiento y balneario. (...)
- 3.º El acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio.
- 4.º Los prestados por vía electrónica cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto. (...)

7.º Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal: (...) b) Los trabajos y las ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes,

c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores. (...)

Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación

efectivas se realicen en dicho territorio: 1.º Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de esta Norma Foral cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal. (...) 4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión".

El concepto de servicios prestados por vía electrónica se encuentra desarrollado en el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, cuyo artículo 7 especifica que:

"1. Las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información. (...)".

Por su parte, el artículo 31 bis del mismo Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, en su redacción dada, con efectos desde el pasado 1 de enero de 2017, por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, determina, con respecto a los servicios vinculados a bienes inmuebles, que:

"1. Los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE sólo abarcarán aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes en cuestión. Se considerará que los servicios tienen una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los siguientes casos: a) cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos; b) cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.

2. El apartado 1 abarcará, en particular: (...); m) la instalación o el montaje de máquinas o equipos que, con posterioridad, pasen a considerarse bienes inmuebles. (...)

3. El apartado 1 no abarcará: (...) f) la instalación o el montaje, el mantenimiento y la reparación, inspección o supervisión de máquinas y equipos que no sean ni vayan a convertirse en bienes inmuebles. (...)".

Finalmente, el artículo 32 del repetido Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, correspondiente a los servicios de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, indica que:

"1. Los servicios relacionados con el acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares a que se refiere el artículo 53 de la Directiva 2006/112/CE comprenderán las prestaciones de servicios cuyas características fundamentales consistan en la concesión del derecho de acceso a tales manifestaciones a cambio de una entrada o de un pago, incluido el pago de un abono, de un abono de temporada o de una cotización periódica.

2. El apartado 1 se aplicará, en particular, a: (...) c) el derecho de acceso a manifestaciones educativas y científicas, como conferencias y seminarios. (...)".

En el supuesto planteado, se presume que los destinatarios de los servicios que presta la entidad compareciente son empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (y no consumidores finales).

Partiendo de esta premisa, y teniendo en cuenta que la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido no contiene ninguna regla especial de localización, ni para las transmisiones de licencias o de máquinas virtuales, aun cuando sea por vía electrónica, ni para los servicios de instalación de máquinas que no se encuentren relacionados con bienes inmuebles

(y que no resulten accesorios de ninguna entrega de bienes), cuyos destinatarios sean, en ambos casos, empresarios o profesionales, estas prestaciones quedarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el destinatario de las mismas tenga la sede de su actividad económica, o un establecimiento permanente, o en su defecto, su domicilio o residencia habitual en el territorio de aplicación del Impuesto, y se trate de servicios destinados efectivamente a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia. Todo ello, en lo que respecta a las licencias y, más en general, a los servicios prestados por vía electrónica, siempre y cuando, no resulte aplicable la regla especial del artículo 70.Dos de la NFIVA, que se analiza más adelante.

Los servicios de instalación de máquinas relacionados con bienes inmuebles, se entienden prestados en el lugar donde radique el inmueble de que se trate. De modo que, asumiendo que no resulte aplicable la regla especial del artículo 70.Dos de la NFIVA, los servicios de entrega de licencias o máquinas virtuales, según parece, por vía electrónica, estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el destinatario de los mismos sea un empresario o profesional que tenga la sede de su actividad económica, o un establecimiento permanente, o en su defecto, su domicilio o residencia habitual en el territorio de aplicación del Impuesto, y se trate de servicios destinados efectivamente a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia (pero no cuando la citada sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia, radique fuera del referido territorio de aplicación del Impuesto).

Esta misma regla de localización también se aplica a los servicios de instalación de máquinas no relacionados con bienes inmuebles, cuyos destinatarios sean empresarios o profesionales. Los servicios de instalación de máquinas relacionados con bienes inmuebles se localizan en el territorio donde radiquen dichos inmuebles. Con lo que, en definitiva, cabe concluir que no se encuentran sujetos aquí al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de instalación de

máquinas prestados materialmente en Portugal para empresarios o profesionales radicados en ese país (independientemente de que se trate de servicios relacionados con bienes inmuebles, o no).

Además, como ya se ha indicado más arriba, los servicios de instalación o montaje accesorios a entregas de bienes, tributan conforme a las reglas aplicables a estas últimas (de forma única con las entregas de bienes de las que dependan). No obstante, en lo que respecta a las transmisiones de licencias, y, más en general, a los servicios prestados por vía electrónica, procede tener en cuenta la cláusula de cierre del artículo 70.Dos de la NFIVA, arriba transcrita, según el cual:

*"Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:*

*1º Los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de esta Norma Foral, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal. (...)*

*4º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión".*

Este artículo 70.Dos de la NFIVA recoge una regla especial de cierre, mediante la que se pretende localizar en el territorio de aplicación del Impuesto determinadas prestaciones de servicios cuya utilización o explotación efectiva tenga lugar en el mismo, cuando, por aplicación de las reglas generales de los artículos 69 y 70 .Uno de la NFIVA, se deban considerar localizadas fuera de la Comunidad. De modo que este precepto regula una cláusula de cierre basada en criterios económicos (de utilización o explotación de los servicios), más que en elementos jurídicos (de seguimiento de la ruta contractual de las operaciones).

De cara a la aplicación de esta cláusula de invalidación del criterio de gravamen jurídico, basado en la ruta contractual de las operaciones, deben tenerse en cuenta las siguientes precisiones:

1) Lo previsto en este artículo 70.Dos de la NFIVA únicamente resulta de aplicación a los servicios que se citan expresamente en él (considerados desde un punto de vista objetivo), entre los que se encuentran los enunciados en el apartado Dos del artículo 69 de la NFIVA cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal (incluidos los de cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares otros) y los prestados por vía electrónica.

2) Adicionalmente, esta cláusula de cierre sólo entra en funcionamiento cuando el destinatario de la operación reúne los requisitos exigidos en cada caso, atendiendo al tipo de servicios de que se trate. Particularmente, en lo que se refiere a los servicios enumerados en el apartado Dos del artículo 69 de la NFIVA, la repetida cláusula de cierre sólo entra en funcionamiento cuando el destinatario de la prestación tiene la condición de empresario o profesional, y actúa como tal, mientras que, en el caso de los servicios prestados por vía electrónica, dicha cláusula se aplica con independencia de la condición del destinatario.

3) Asimismo, procede tener en cuenta que, para que opere esta cláusula de cierre del artículo 70.Dos de la NFIVA, es necesario que la aplicación de las reglas generales de localización del artículo 69 de la NFIVA (y del apartado Uno del mismo artículo 70, también de la NFIVA) a los servicios de que se trate, extrapolada a toda la Comunidad, conduzca a su localización fuera de la Comunidad.

4) Finalmente, el repetido artículo 70.Dos de la NFIVA exige que los servicios de que se trate sean utilizados o explotados efectivamente, desde un punto de vista económico, en el territorio de aplicación del Impuesto. El cumplimiento de

este requisito debe ser valorado, caso por caso, atendiendo a la naturaleza de cada servicio. Además, tratándose de operaciones entre empresarios o profesionales, el servicio respecto del cual se cuestione la aplicación de esta regla especial ha de estar relacionado, de alguna forma, directa o indirecta, con las operaciones que se efectúen en el territorio de aplicación del Impuesto.

En lo que hace referencia a este requisito; de utilización o explotación efectiva de los servicios prestados entre empresarios o profesionales, ha de realizarse un análisis en dos fases:

1) Se deben localizar las operaciones a las que sirva o en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. De modo que sólo cabrá aplicar lo dispuesto en el artículo 70. Dos de la NFIVA, si esta localización conduce a considerar que dichas operaciones deben entenderse realizadas dentro del territorio de aplicación del Impuesto.

2) Ha de analizarse la relación que exista entre las citadas operaciones y los servicios que se pretende localizar, de cara a establecer si se produce una explotación o utilización efectiva de éstos (de los servicios) en la realización de aquéllas (de las repetidas operaciones), o no. Esta relación puede ser directa o indirecta.

Todo ello, con independencia de que el destinatario de los servicios disponga de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto, o no, ya que lo único que debe analizarse es si existe vinculación entre los servicios recibidos y las operaciones que, en su caso, lleve a cabo el destinatario de los mismos dentro del territorio de aplicación del Impuesto.

A todos estos efectos, la Comisión Europea se pronunció sobre la aplicación de esta norma de uso efectivo y disfrute de nuestro artículo 70.Dos de la NFIVA a los servicios de estudio de mercado, en su papel de trabajo nº 781, de 27 de enero de 2014, del Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En ese documento, la Comisión indicó que el artículo 59 bis de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006 (equivalente al artículo 70.Dos de la NFIVA) no exige atender al lugar en el que el proveedor realiza materialmente el servicio de que se trate, sino que la cláusula de uso efectivo en él regulada hace referencia a una actividad del destinatario de la prestación, que la consume en un determinado lugar (y no al sitio en el que el proveedor lleva a cabo su actividad). En consecuencia, la Comisión rechazó que deba aplicarse este precepto por el mero hecho de que el proveedor preste sus servicios en (o desde) un Estado miembro de la Unión Europea. Además, la Comisión estimó que, para poder aplicar la cláusula de cierre prevista en el artículo 70.Dos de la NFIVA, debe tomarse en consideración la actividad que realiza el destinatario del servicio en el Estado miembro donde se lleva a cabo materialmente el mismo.

De modo que si el destinatario de los servicios realiza operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en dicho Estado miembro relacionadas con las prestaciones que adquiere, o tiene previsto realizarlas, cabrá establecer un vínculo entre unos (los servicios) y otras (las operaciones sujetas) que permita aplicar la cláusula de uso efectivo. Por tanto, para que proceda aplicar la regla de uso y disfrute efectivo de los servicios objeto de consulta, es necesario que los mismos sean utilizados (o vayan a ser utilizados) por el destinatario en la realización de operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido que lleve a cabo, o que tenga previsto llevar a cabo, dentro del territorio de aplicación del Impuesto.

En cuanto a los servicios de formación, de lo indicado en el artículo 70.Uno.3º de la NFIVA se deduce que los servicios de acceso (entrada) a manifestaciones culturales, científicas o educativas, cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal, se localizan en el territorio donde tengan lugar efectivamente las referidas manifestaciones.

Consecuentemente, en principio, los servicios de acceso a los cursos de formación que imparte la entidad consultante se entenderán realizados

en el territorio de aplicación del Impuesto, cuando los mismos tengan lugar materialmente en dicho territorio. De forma que no estarán sujetos al repetido Impuesto los servicios de esta naturaleza que preste materialmente en otro sitio distinto. Todo ello, con independencia del lugar donde estén establecidos los destinatarios (empresarios o profesionales).

No obstante, esta regla especial del artículo 70.Uno.3º de la NFIVA no resulta aplicable a los servicios de organización de cursos (formación) para empresarios o profesionales, dirigidos a su personal, los cuales se localizan atendiendo a la regla general del artículo 69.Uno.1 de la NFIVA.

De manera que estos servicios de organización de cursos (formación) para empresarios o profesionales, dirigidos a su personal, estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el destinatario de los mismos sea un empresario o profesional que tenga la sede de su actividad económica, o un establecimiento permanente, o en su defecto, su domicilio o residencia habitual en el territorio de aplicación del Impuesto, y se trate de servicios destinados efectivamente a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia, pero no cuando la citada sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia, radique fuera del referido territorio de aplicación del Impuesto (con independencia de dónde se presten materialmente).

Por último, en lo que se refiere a los servicios de formación localizados en el territorio de aplicación del Impuesto, el artículo 20 de la NFIVA, relativo a las exenciones en operaciones interiores, regula que:

*"Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: (...)"*

*9. La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a 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 postgraduados, 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 Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes. b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes. c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo. d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso. (...)"*

Esta exención no resulta aplicable, en ningún caso, a los servicios de enseñanza o adiestramiento en las técnicas o en el manejo de determinadas máquinas o programas de ordenador que tengan carácter accesorio a operaciones de venta, arrendamiento, cesión de uso u otras similares de los mismos (de las citadas máquinas y/o programas).

En el escrito de consulta no se aportan datos suficientes como para valorar si los servicios de formación que presta la entidad consultante cumplen los requisitos exigidos en el artículo 20.Uno.9º de la NFIVA para estar exentos. Si así fuera, dichos servicios constituirían operaciones exentas sin derecho a deducción, que, por lo tanto, no deberían ser tomadas en consideración a los efectos que nos ocupan.

Lugar de realización de las operaciones gravadas con derecho a deducción a efectos de los artículos 28 y 29 del Concierto Económico

Tal y como se ha expuesto anteriormente, en lo que hace referencia al Impuesto sobre el Valor Añadido, para fijar el porcentaje de tributación definitivo atribuible a cada una de las Administraciones competentes para su exacción, deben tenerse en cuenta únicamente las contraprestaciones correspondientes a las operaciones gravadas y a las exentas con derecho a deducción, efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural de que se trate (en este caso, 2016). Para lo cual, han de localizarse dichas operaciones en uno u otro territorio (común o foral), conforme a los puntos de conexión fijados en el artículo 28 del Concierto Económico.

Así, según lo dispuesto en el artículo 28.Uno, letra A), apartado 1º, del Concierto Económico, las entregas de bienes muebles corporales, distintos de los transformados por quien efectúa la operación y de los elementos industriales objeto de instalación, se entienden realizadas en el territorio desde el que el contribuyente los pone a disposición del adquirente. Cuando los bienes deben ser transportados para su puesta a disposición del adquirente, las entregas en cuestión se consideran efectuadas en el lugar en el que se encuentren los mismos al tiempo de iniciarse su expedición o transporte.

En lo que aquí interesa, estas reglas de localización del artículo 28.Uno, letra A), apartado 1º del Concierto Económico han sido interpretadas por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 13 de abril de 2011, de 9 de febrero de 2016, de 13 de diciembre de 2016, o de 31 de enero de 2017, entre otras, de las que se deduce que, en un supuesto como el planteado, en el que el contribuyente adquiere mercancías en el extranjero que son transportadas directamente desde las instalaciones de sus proveedores en el exterior hasta las de sus clientes (sin pasar, en ningún momento por sus instalaciones), a efectos del Concierto Económico, debe entenderse que las entregas que realiza se localizan en el lugar

en el que disponga de los medios materiales y humanos necesarios para poder llevarlas a cabo (para poder realizar estas operaciones de compraventa y distribución). La determinación de este lugar se fundamenta en cuestiones de hecho que deben ser analizadas por la propia entidad y que, en su caso, podrán ser comprobadas por la Administración competente en el marco de los oportunos procedimientos tributarios.

No obstante, de conformidad con lo establecido en el artículo 28.Uno.A) 1º, letra b) del Concierto Económico, las entregas de elementos industriales con instalación se entenderán realizadas en el territorio en el que se efectúen los trabajos de preparación y fabricación, siempre que el coste de la instalación o del montaje no exceda del 15 por 100 del total de la contraprestación, ya que, en caso contrario (si el coste de la instalación o del montaje excede del 15 por 100 del total de la contraprestación), dichas entregas se considerarán efectuadas en el territorio donde tenga lugar la referida instalación o el montaje de los bienes de que se trate.

Finalmente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 28.Uno, letra B), del Concierto Económico, las prestaciones de servicios distintas de las directamente relacionadas con bienes inmuebles y de las operaciones de seguro y capitalización, se entienden realizadas en el País Vasco, y dentro de él en Bizkaia, cuando sean efectuadas desde este Territorio Histórico.

Las prestaciones de servicios directamente relacionadas con bienes inmuebles se consideran realizadas en el territorio donde radiquen los mismos.

A todos estos efectos, como también se ha aclarado ya más arriba, para elaborar esta respuesta, se ha partido de la premisa, no verificable con los datos aportados, de que la entidad consultante realiza distintas prestaciones principales, que pueden quedar localizadas en territorios diferentes (las cinco que enumera en el escrito presentado), y no operaciones complejas para cada cliente, conformadas por todas las

tareas que menciona en la consulta (o por parte de ellas), para analizar lo cual deben tenerse en cuenta los criterios fijados al respecto por el TJUE, particularmente, en su Sentencia de 27 de octubre de 2005, asunto C-41/04.

No obstante, en lo que respecta a las operaciones de instalación de máquinas, que la consultante parece conceptualizar como prestaciones de servicios independientes, también se ha tenido en cuenta la posibilidad de que las mismas no sean contratadas por los clientes de forma aislada, sino que se encuentren vinculadas con las entregas de maquinaria que lleva a cabo la propia entidad (a cuya instalación se comprometa con dichos clientes).

#### Conclusiones.

Partiendo de todas las consideraciones anteriores, y teniendo en cuenta los distintos tipos de operaciones que, según parece, realiza la consultante, esta Dirección General entiende lo siguiente para cada una de ellas:

1) Entregas de bienes a clientes establecidos en territorio común, que son transportados directamente desde las instalaciones de los proveedores en el exterior hasta las de los compradores, sin pasar por los almacenes de la compareciente en Bizkaia. A efectos de lo indicado en el artículo 28.Uno, letra A), apartado 1º, del Concierto Económico, estas operaciones (de compraventa) se localizarán en el territorio, común o foral, en el que la consultante disponga de los medios materiales y humanos necesarios para llevarlas a cabo. Si se trata de entregas de elementos industriales con instalación o montaje cuyo coste excede del 15 por 100 del total de la contraprestación, las mismas se entenderán realizadas en el territorio donde tenga lugar la referida instalación o el montaje.

No obstante, para calcular los porcentajes de tributación definitivos en el Impuesto sobre el Valor Añadido, sólo deberán tomarse en consideración todas estas entregas, en la medida en que estén efectivamente sujetas a gravamen en el territorio de aplicación del mismo (artículo 29.Uno del Concierto Económico).

2) Entregas de bienes a clientes situados en otros países de la Unión Europea, con transporte directo de las mercancías desde las instalaciones de los proveedores (también otros países de la Unión Europea, o en territorios terceros) hasta las de los compradores. A efectos del Concierto Económico, estas operaciones (de compraventa) se localizarán en el territorio, común o foral, en el que la consultante, disponga de los medios materiales y humanos necesarios para llevarlas a cabo.

Sin embargo, en la medida en que, según parece, se trata de operaciones localizadas fuera del territorio de aplicación del Impuesto, conforme a lo indicado en el artículo 68 de la NFIVA (y, por lo tanto, no sujetas al mismo), la consultante no deberá tenerlas en cuenta a efectos del cálculo de los porcentajes de tributación a que se refiere el artículo 29.Uno del Concierto Económico.

3) Entregas de licencias o de máquinas virtuales efectuadas desde el sistema informático situado en las oficinas de Bilbao.

Partiendo de que, según parece, se trata de operaciones que tienen la consideración de servicios en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, los mismos se entenderán localizados en Bizkaia, en la medida en que la consultante afirma que los presta desde el sistema informático ubicado en sus oficinas de Bilbao. De cara a calcular los porcentajes de tributación definitivos del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el artículo 29.Uno del Concierto Económico, únicamente deberán tomarse en consideración los servicios sujetos al Impuesto (no los localizados fuera de su ámbito espacial).

4) Prestación de servicios de formación, en las oficinas de la consultante situadas tanto en Madrid, como en Bilbao, así como en las instalaciones de los clientes. Estos servicios se entienden realizados en el territorio desde el que los preste la entidad compareciente.

En lo que respecta a los cursos impartidos materialmente en las oficinas de las que dispone la entidad consultante en Madrid y en Bilbao,

con carácter general, se entenderá que estas circunstancias concurren en las instalaciones en las que se imparta materialmente la formación de que se trate.

Por su parte, los cursos que imparta en los establecimientos de sus clientes, se considerarán realizados desde las oficinas en las que la entidad consultante contrate y organice estos servicios, y desde las que desplace el personal necesario para prestarlos.

No obstante, de cara a calcular los porcentajes de tributación definitivos del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el artículo 29.Uno del Concierto Económico, la consultante no deberá tener en cuenta estos servicios, si los mismos se encuentran exentos conforme a lo previsto en el artículo 20.Uno.9º de la NFIVA, ni tampoco si, aun cuando no estando exentos, deben considerarse realizados fuera del territorio de aplicación del Impuesto, según todo lo indicado más arriba.

5) Servicios de instalación de máquinas en las sedes de los clientes, bien en territorio común, en el País Vasco, o en Portugal, desplazando al personal necesario para ello desde sus oficinas de Madrid o de Bilbao.

A efectos del Concierto Económico, estos servicios se entenderán realizados desde las oficinas en las que la entidad los contrate y organice, y desde las que desplace el personal necesario para llevarlos a cabo.

No obstante, en el caso de que se trate de servicios directamente relacionados con bienes inmuebles, los mismos se considerarán realizados donde radiquen estos últimos (los inmuebles), según lo indicado en el artículo 28.Uno B) 2º del Concierto Económico.

Adicionalmente, en el caso de que se trate de servicios accesorios a entregas de bienes con instalación o montaje, deberá otorgarse un tratamiento único a cada operación en conjunto, de modo que las mismas se entenderán realizadas íntegramente en el territorio donde

proceda localizar las entregas en cuestión (tanto en lo que respecta a la transmisión, en sí misma considerada, como en lo que hace referencia a los servicios accesorios de instalación o montaje).

Los servicios no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, por entenderse prestados fuera de su ámbito espacial, según lo indicado en los artículos 69 y 70 de la NFIVA, no deberán ser tenidos en cuenta, de cara al cálculo de los porcentajes de tributación a que se refiere el artículo 29.Uno del Concierto Económico.

#### Impuesto sobre Sociedades.

Por último, aun cuando no se pregunta por el Impuesto sobre Sociedades, procede señalar que, en lo que respecta a este Impuesto, el artículo 15 del Concierto Económico prevé que:

*"Uno. Correspondrá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 7 millones de euros.*

*Dos. Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 7 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.*

*La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el artículo siguiente y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales".*

A lo que el artículo 16 del mismo Concierto Económico añade que:

*"Se entenderán realizadas en el País Vasco las operaciones siguientes:*

## A) Entregas de bienes:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.

Esta regla tendrá las siguientes excepciones: (...)

b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entenderán realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación. Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio vasco las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio, si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

(...) B) Prestaciones de servicios:

1.º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco, cuando se efectúen desde dicho territorio.

2.º 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.º 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. (...) D) Las operaciones que, con arreglo a los criterios establecidos en este artículo, se consideren realizadas en el extranjero, se atribuirán a una u otra Administración en igual proporción que el resto de las operaciones. (...)".

De donde se deduce que, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, se aplican los mismos puntos de conexión que en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si bien deben calcularse los porcentajes de tributación ante cada Administración atendiendo a las contraprestaciones correspondientes a todas las entregas de bienes y a todas las prestaciones de servicios realizadas por el contribuyente (y no sólo a las efectivamente gravadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido y a las exentas con derecho a deducción del mismo).

A este respecto, las operaciones que, con arreglo a los criterios establecidos en el artículo 16 del Concierto Económico, se consideren realizadas en el extranjero, deben atribuirse a una u otra Administración en igual proporción que el resto de las operaciones.