

### **Consulta 2014.4.13.2. – ISD: Donación bienes muebles a hija que en los 365 días anteriores a la donación ha residido en territorio común y foral y durante los últimos 5 años ha residido temporalmente en el extranjero.**

#### **HECHOS PLANTEADOS**

A mediados de septiembre de 2013 (el día 15 de ese mes), el consultante donó distintos bienes muebles a una hija suya que se había trasladado a vivir a Madrid el 27 de marzo de 2013. Atendiendo a los datos aportados, la citada hija residió previamente en Bizkaia. Según se indica, durante los últimos cinco años anteriores a la fecha de las donaciones en cuestión, la hija habría residido alrededor de 170 días en Madrid, unos 720 días en Ecuador (trabajando en tareas de cooperación internacional) y más de 930 días en Bizkaia. Atendiendo a los certificados de empadronamiento que se aportan, la hija estuvo empadronada en Bizkaia desde 1996 hasta el 28 de enero de 2010 (fecha en la que se trasladó a Ecuador) y volvió a empadronarse en el citado municipio el 18 de enero de 2012 (momento en el que retornó de Ecuador). Como ya se ha indicado, el 27 de marzo de 2013 se trasladó a vivir a Madrid.

#### **CUESTIÓN PLANTEADA**

Se desea conocer cuál es la Administración competente para exaccionar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente a las donaciones descritas.

#### **CONTESTACIÓN**

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación, en primer lugar, lo dispuesto en el artículo 25 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (el Concierto Económico), aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, según el cual: "Uno. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma. Corresponderá su exacción a la Diputa-

ción Foral competente por razón del territorio en los siguientes casos:(...) b) En las donaciones de bienes Inmuebles, cuando éstos radiquen en territorio vasco. A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. e) En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo. d) En el supuesto en el que el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero, cuando la totalidad de los bienes o derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el territorio vasco, o se hayan celebrado en el País Vasco con entidades extranjeras que operen en él. Dos. En los supuestos contemplados en las letras a) y e) del apartado anterior, las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.02 del Estatuto de Autonomía. (...)Cuatro. Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá al País Vasco la cuota que resulte de aplicar al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados. A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual'.

Por su parte, el artículo 46 del mismo Concierto Económico determina que: "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 año inmediato anterior contado de fecha a fecha, que finalice el d/a anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (...) 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, a 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. Dos. Las personas físicas residentes en territorio español que no permanezcan en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. Tres. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en el País Vasco. (...)

Estos preceptos se encuentran desarrollados en el artículo 2 del Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado mediante Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio (NFISD), donde se prevé que: "1. Lo dispuesto en la presente Norma Foral será de aplicación, por obligación personal cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en España, en los siguientes supuestos: (...) d) En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donata-

rio tenga su residencia habitual en Bizkaia a la fecha del devengo. No obstante lo establecido en las letras a), b) y d) anteriores, serán de aplicación las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vigentes en territorio común cuando el causante, asegurado o donatario hubiera adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha de devengo del Impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 70.2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco. (...) 2. Lo dispuesto en la presente Norma Foral será de aplicación, por obligación real cuando el contribuyente tenga su residencia en el extranjero, en los siguientes supuestos: a) En las adquisiciones de bienes y derechos cualquiera que sea su naturaleza que, en su totalidad, estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, y siempre que el valor de los bienes y derechos adquiridos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en Bizkaia fuera mayor que el valor de los mismos en cada uno de los otros dos Territorios Históricos. (...) 3. Corresponderá a la Diputación Foral de Bizkaia la exacción del Impuesto en los supuestos previstos en los apartados anteriores. (...) 4. Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá al Territorio Histórico de Bizkaia la cuota que resulte de aplicar al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que según la presente Norma Foral correspondería al valor de la totalidad de los acumulados. A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual. (...)

Adicionalmente, el artículo 2 bis de la citada NFISD recoge que: "1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo anterior; se entiende que las personas físicas tienen su residencia habitual en Bizkaia aplicando sucesivamente las siguientes reglas: 1.a Cuando permaneciendo en el País Vasco un mayor número de días del año inmediatamente anterior contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del Impuesto, el período de permanencia en el Territorio Histórico de Bizkaia sea mayor que en el de

cada uno de los otros dos Territorios Históricos. Para determinar el período de permanencia en Bizkaia se computarán las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio vizcaíno cuando radique en él su vivienda habitual.

2.a Cuando tenga en Bizkaia su principal centro de intereses. Se considerará que se produce tal circunstancia cuando obteniendo una persona física en el País Vasco la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, obtenga en Bizkaia más parte de la base Imponible que la obtenida en cada uno de los otros dos Territorios Históricos, excluyéndose, a ambos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario y las bases imponibles imputadas.

3. a Cuando sea Bizkaia el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La regla segunda se aplicará cuando, de conformidad con lo dispuesto en la primera no haya sido posible determinar la residencia habitual en ningún territorio, común o foral. La regla tercera se aplicará cuando se produzca la misma circunstancia, tras la aplicación de lo dispuesto en las reglas primera y segunda.

2. Las personas físicas residentes en territorio español que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural se considerarán residentes en el País Vasco cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. Cuando de conformidad con lo previsto en el párrafo anterior, las personas físicas tengan su residencia en el País Vasco, se considerará que las mismas residen en el Territorio Histórico de Bizkaia cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

3. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español por tener su residencia habitual en Bizkaia su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquélla, se considerará que tiene su residencia habitual en dicho territorio. Esta presunción admite prueba en contrario.

4. No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva'

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma, cuya exacción y regulación corresponde al Territorio Histórico de Bizkaia en los supuestos establecidos en el artículo 25 del Concerto Económico y en el artículo 2 de la NFISD, en los que se prevén reglas de reparto de la competencia normativa y de exacción distintas en función de si el contribuyente debe tributar por obligación personal o por obligación real. El concepto de contribuyente en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentra regulado en el artículo 6 de la NFISD, en virtud del cual: "Estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes: (...) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «ínter vivos» equiparables, el donatario o el favorecido por ellas. (..)

En lo que respecta a la sujeción al Impuesto por obligación personal o por obligación real, cabe indicar que la primera (la obligación personal) corresponde a los contribuyentes que tienen su residencia habitual en España, quienes deben tributar por todos los bienes y derechos que integren el incremento de patrimonio gravado, con independencia de dónde se encuentren situados. Mientras que la segunda (la obligación real) afecta a los contribuyentes con residencia habitual en el extranjero (no residentes), quienes únicamente tributan por los bienes y derechos que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

Para determinar si un contribuyente debe ser considerado como residente en territorio español, o no/ha de estarse a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de conformidad con la cual, se entiende que un contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español, entre otros casos, cuando permanezca en él durante más de 183 días del año natural (computando como días de permanencia en el territorio español aquéllos durante los cuales se haya ausentado esporádicamente del mismo). No obstante, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, este cómputo se realiza, en su caso, no con respecto al año natural, sino por referencia a los trescientos sesenta y cinco anteriores al del devengo del Impuesto.

En el supuesto planteado, partiendo de que las fechas de alta y de baja en el padrón municipal coincidan con las de los cambios efectivos de residencia, la hija del compareciente se trasladó a Ecuador el 28 de enero de 2010, y retornó de ese país el 18 de enero de 2012. De modo que, ya en 2012, permaneció en territorio español durante más de 183 días del año natural.

Por ello, la hija del consultante deberá tributar como residente en territorio español (por obligación personal) por las donaciones recibidas en 2013, con independencia de que durante los ejercicios 2010 y 2011 haya podido ostentar la condición de no residente en dicho territorio en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Aclarado lo anterior, de conformidad con lo previsto en el artículo 25 del Concerto Económico y en el artículo 2 de la NFISD, en los casos de tributación por obligación personal, esta Hacienda Foral es competente para la exacción del Impuesto correspondiente a las donaciones de bienes muebles en las que el donatario tenga su residencia habitual en Bizkaia a la fecha de devengo del mismo.

De modo que, en estos casos (de obligación personal), el criterio en atención al cual se determina la competencia para la exacción del Impuesto correspondiente a las donaciones de bienes muebles es el de la residencia del donatario a la fecha de devengo del referido Impuesto, con relación a lo cual el artículo 23 de la NFISD establece que: "(...) 2. En las transmisiones lucrativas ínter vivos el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el contrato. (...)".

A todos estos efectos, se entiende que las personas físicas tienen su residencia habitual en Bizkaia aplicando sucesivamente las reglas 1ª, 2ª y 3ª del apartado 1 del artículo 2.bis de la NFISD.

En particular, atendiendo al criterio principal de permanencia en un territorio u otro, se considera que una persona tiene su residencia habitual en Bizkaia cuando durante el último año, computado de fecha a fecha hasta el día anterior al

del devengo del Impuesto, haya permanecido en el País Vasco a lo largo de un mayor número de días, y el período de permanencia en este Territorio Histórico haya sido superior al de permanencia en los otros dos territorios forales, (computando como días de permanencia en Bizkaia aquéllos durante los cuales el contribuyente se haya ausentado temporalmente de aquí).

De conformidad con todo lo anterior, partiendo, como se ha indicado más arriba, de que las fechas de alta y de baja en el padrón municipal coincidan con las de los cambios efectivos de residencia, la hija del consultante permaneció en Bizkaia desde el 18 de enero de 2012 hasta el 27 de marzo de 2013.

De modo que, siendo así las cosas, durante el año natural que finalizó el 14 de septiembre de 2013 (el que fue desde el 15 de septiembre de 2012 hasta el 14 de septiembre de 2013), la hija del compareciente habría permanecido 193 días en el País Vasco (todos ellos en Bizkaia) y 172 días en Madrid.

Con lo que, en definitiva, a lo largo del año natural inmediato anterior al del devengo del Impuesto, la hija del consultante habría permanecido en el País Vasco (y, dentro del País Vasco, en Bizkaia) durante más días de los que permaneció en Madrid.

En cuyo caso, correspondería a esta Administración la exacción del Impuesto correspondiente a las donaciones por las que se pregunta.

En los supuestos de donaciones de bienes muebles cuyo donatario resida en Bizkaia en los términos indicados, se aplica la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vigente en este Territorio Histórico, salvo que el contribuyente (el donatario) haya adquirido su residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha de devengo del Impuesto. Si se produce esta circunstancia, el Impuesto debe ingresarse ante la Hacienda Foral de Bizkaia, pero aplicando la normativa de territorio común. No obstante, esta última regla no resulta aplicable a quienes hayan conservado la condición política

de vascos con arreglo a lo previsto en el artículo 7.2 del Estatuto de Autonomía.

Concretamente, el citado artículo 7 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, dispone que: "1. A los efectos del presente Estatuto tendrán la condición política de vascos quienes tengan la vecindad administrativa, de acuerdo con las Leyes Generales del Estado, en cualquiera de los municipios integrados en el territorio de la Comunidad Autónoma. 2. Los residentes en el extranjero, así como sus descendientes, si así lo solicitaren, gozarán de idénticos derechos políticos que los residentes en el País Vasco, si hubieran tenido su última vecindad administrativa en Euskadi, siempre que conserven la nacionalidad española.

A la vista de lo indicado en estos preceptos se puede concluir que, si, efectivamente, la hija del consultante permaneció en Bizkaia durante más días del año anterior al devengo del Impuesto correspondiente a las donaciones por las que se pregunta, el importe del mismo se determinará por aplicación de la normativa vizcaína del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aun cuando aquélla (la donataria) haya adquirido su residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación, siempre y cuando, durante su estancia en el extranjero (desde enero de 2010 hasta enero de 2012, según parece) haya mantenido la condición política de vasca, en los términos previstos en el artículo 7.2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco. Para lo que, en un supuesto como el planteado, se requiere haber tenido la última vecindad administrativa en el País Vasco (en el supuesto planteado, en Bizkaia), y haber conservado la nacionalidad española.

Cumplidos estos requisitos, la cuota del Impuesto se determinará según lo previsto en el artículo 21.2 de la NFISD, conforme al cual: "2. Tratándose de donaciones o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, si el adquirente fuese cónyuge o pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, descendiente o ascendiente en línea recta por

consanguinidad o adoptante o adoptado del transmitente, para el cálculo de la cuota íntegra se aplicará un tipo fijo del 1,5 por 100 sobre la base liquidable".

Además, a este respecto, debe tenerse en cuenta que, para determinar los períodos de permanencia en territorio español (y en Bizkaia), se deben computar las ausencias temporales, salvo que el contribuyente acredite su residencia a efectos fiscales en otro país que no tenga la consideración de paraíso fiscal. Por lo que pudiera ocurrir que la hija del consultante haya conservado la condición de residente en Bizkaia en todo momento.

**Consulta 2014.6.4.1 – IVA: Empresa domiciliada en territorio foral que realiza montaje de planta industrial en Irlanda. Tratamiento de la operación en el IVA y a efectos del cálculo del volumen de operaciones.**

**HECHOS PLANTEADOS**

La consultante es una entidad con domicilio fiscal en Bizkaia, dedicada a la construcción de plantas industriales, para lo que se encuentra dada de alta en el epígrafe 1.504.8 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas ("Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de la instalación o montaje") que, en 2013, realizó una obra en Irlanda por la que facturó 5.029.461,32 €, y por la que soportó gastos significativos (compras, etc.) en ese país. Para poder deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dichos gastos, la empresa solicitó un Número de Identificación Fiscal en Irlanda y presentó las oportunas autoliquidaciones ante la Administración tributaria irlandesa. Según informa, sus ventas totales de 2013 ascienden a 9.083.888,23 €. Asimismo, indica que, en ese ejercicio 2013, tributó íntegramente ante la Hacienda Foral de Bizkaia.

**CUESTIÓN PLANTEADA**

1) Si tiene que consignar en el Modelo 390 de 2013 (a presentar ante la Hacienda Foral de Bizkaia) las compras y las ventas efectuadas en Irlanda.

2) Si debe tener en cuenta los ingresos obtenidos en Irlanda de cara calcular su volumen de operaciones de 2013 y, en consecuencia, a determinar ante qué Administraciones ha de tributar en 2014, atendiendo a lo establecido en el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. En caso afirmativo, quiere conocer cómo se calcula porcentaje de tributación correspondiente a cada una de las Administraciones tributarias.

**CONTESTACIÓN**

1) Con respecto a la primera cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), cuyo artículo 4 establece 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. (...)".

De manera que se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas, dentro del ámbito espacial del mismo, por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad.

A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, es importante determinar si las operaciones gravadas constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Así, en lo que a un supuesto como el planteado se refiere, el artículo 8 de la NFIVA indica que: "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: 1. Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de esta Norma Foral, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por 100 de la base imponible. (...)".

El citado artículo 6 de la NFIVA (al que remite el precepto anterior) dispone que: "Uno. A los efectos de este Impuesto, se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente. Dos. En particular, tendrán la considera-

*ción de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto: a) Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica. b) Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos. (...)*".

Por otra parte, el artículo 11 de la repetida NFIVA regula 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: (...) 6. Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Norma Foral. (...)".

En el supuesto planteado, se desconoce la naturaleza exacta de las operaciones realizadas por la entidad consultante en Irlanda, con respecto a lo cual únicamente se señala que ha llevado a cabo una obra en aquel país, en el ejercicio de su actividad económica (consistente en la realización de montajes metálicos e instalaciones industriales completas, en principio, sin vender ni aportar la maquinaria, ni los elementos objeto de la instalación o montaje).

Por tanto, procede analizar el lugar de realización de las operaciones planteadas, tanto para el caso de que se trate de una ejecución de obra que tenga la consideración de entrega de bienes, como para el supuesto de que estemos ante una prestación de servicios.

En lo que se refiere 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 ob-

*jeto 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. (...) 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. Esta regla sólo se aplicará cuando la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados y su coste exceda del 15 por 100 de la total contraprestación correspondiente a la entrega de los bienes instalados. 3. Las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio. (...)".*

De modo que, si la operación objeto de consulta tiene la consideración de entrega de bienes y, tal y como parece deducirse de los datos aportados, el coste de su inmovilización excede del 15 por 100 de la contraprestación total, la misma se deberá considerar efectuada en Irlanda, en cualquier caso. A estos efectos, debe tenerse en cuenta que, tal y como se ha indicado más arriba, el concepto de entrega de bienes incluye las ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de edificaciones, cuando el coste de los materiales aportados por el contratista (por quien ejecuta la obra) supere el 40 por 100 de la contraprestación total.

En lo que se refiere a la declaración de estas operaciones, procede señalar que las autoliquidaciones periódicas del Impuesto sobre el Valor Añadido se presentan en el Modelo 303, aprobado por Orden Foral 136/2014, de 20 de enero, tanto si el período de liquidación del contribuyente coincide con el trimestre natural, como si coincide con el mes natural. En dicho Modelo 303, las operaciones no sujetas que originan derecho a deducción se deben consignar en la cadera 106 ("Otras operaciones no sujetas o exentas

con derecho a deducción, casilla 106. Se hará constar el importe total, en el período objeto de declaración, de otras operaciones no sujetas o exentas (con derecho a deducción), de acuerdo con lo pág. 2 dispuesto en el artículo 94 de la Norma Foral del IVA, distintas de las consignadas en otros conceptos del apartado de operaciones específicas").

Además, la entidad consultante estará obligada a declarar las referidas operaciones en el Modelo 390, de autoliquidación final, aprobado por Orden Foral 2380/2013, de 19 de noviembre, incluyéndolas en la casilla 154 ("Operaciones no sujetas o exentas con derecho a deducción, casilla 154. Se hará constar el importe total de otras operaciones no sujetas o exentas (con derecho a deducción), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 94 de la Norma Foral del IVA, distintas de las consignadas en otros conceptos del apartado de operaciones específicas").

Si nos encontráramos ante una entrega de bienes con instalación o montaje que no implique inmovilización (o cuyo importe, el de la inmovilización, no exceda del 15 por 100 de la contraprestación total), que sean expedidos o transportados desde el territorio de aplicación del Impuesto, la operación se localizarían en dicho territorio de aplicación del Impuesto, donde estaría exenta, en la medida en que cumpliera los requisitos establecidos en el artículo 25 de la NFIVA (referido a las entregas intracomunitarias de bienes).

Las entregas intracomunitarias de bienes deben ser declaradas en la casilla 105 del Modelo 303 y en la casilla 149 del Modelo 390. Además, también deben ser declaradas en el Modelo 349 a que se refieren los artículos 78 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), aprobado mediante Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

De otro lado, en el supuesto de que estemos ante una prestación de servicios, bien porque el contribuyente no aporte materiales, o bien porque el coste de los materiales que entregue no supere el 40 por 100 de la base imponible de la opera-

ción, deberá atenderse, en primer lugar, a lo dispuesto en el artículo 69 de la NFIVA, en el que se indica 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.º 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. (...)*".

A lo que el referido artículo 70 de la NFIVA añade 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: (...) b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias. (...)*".

De manera que, si los trabajos realizados por la entidad consultante tienen la consideración de servicios, los mismos se entenderán prestados en el lugar donde radique el inmueble con el que se encuentran relacionados. Es decir, en Irlanda, y no en el territorio de aplicación del Impuesto.

En cuyo caso, estaremos ante "prestaciones intracomunitarias de servicios" que, como tales, deben ser declaradas en la casilla 108 del Modelo 303 ("Prestaciones intracomunitarias de servicios localizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto, casilla 108. Se hará constar el importe de las prestaciones intracomunitarias de servicios realizadas por el sujeto pasivo y localizadas en otro estado miembro de la Unión Europea"), en la casilla 157 del Modelo 390 ("Prestaciones intracomunitarias de servicios localizadas fuera del territorio de aplicación del im-

puesto, casilla 157. Se hará constar el importe de las prestaciones intracomunitarias de servicios realizadas por el sujeto pasivo y localizadas en otro estado miembro de la Unión Europea", y en el Modelo 349 a que se refieren los artículos 78 y siguientes del RIVA.

En lo que respecta a las cuotas del Impuesto soportadas por la adquisición de bienes y servicios en Irlanda, el artículo 92 de la NFIVA preceptúa que: "Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones: 1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto. 2.º Las importaciones de bienes. 3.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9, número 1.º letras c) y d); 84 apartado uno, números 2.º y 4.º, y 140 quince, todos ellos de la presente Norma Foral. 4.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1.º, y 16 de esta Norma Foral. Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno de esta Norma Foral".

De donde se desprende que las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas en Irlanda no resultan deducibles en el territorio de aplicación del Impuesto (sin perjuicio de que lo sean en aquel país) y, por lo tanto, no deben ser consignadas ni en el Modelo 303 ni en el Modelo 390.

**2)** En lo que se refiere a la segunda cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Concierto Económico), aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, en cuyo artículo 27 se establece que:

"Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor

Añadido se ajustará a las siguientes normas:

*Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen 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. 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. (...)"*

Por su parte, el artículo 28 citado Concierto Económico señala 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: a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados. 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. c) Si se trata de bienes que deben ser objeto de expedición o transporte iniciado en otro Estado miembro, y se cumplen los requisitos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido para la aplicación del régimen de ventas a distancia, la entrega se entenderá realizada en el País Vasco cuando finalice en dicho territorio el referido transporte. 2.º Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la misma. 3.º Las entregas de bienes inmuebles, cuando los bienes estén situados en territorio vasco. 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. C) No obstante lo dis-

puesto en las letras anteriores, será competente para la exacción del Impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común, y la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco, en las operaciones siguientes: 1.º Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca de productos naturales no sometidos a procesos de transformación, que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas. 2.º Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa. 3.º Los arrendamientos de medios de transporte. Dos. Las entidades que no realicen las operaciones previstas en este artículo, tributarán a las Diputaciones Forales cuando tengan su domicilio fiscal en territorio vasco."

Mientras que el artículo 29 del repetido Concierto Económico 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 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 cuo-

tas 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. (...)"

Estos preceptos han sido incorporados a la normativa foral del Impuesto sobre el Valor Añadido. Así, el artículo 2 de la NFIVA determina que: "Uno. En el marco de lo dispuesto en el artículo 27.2 del vigente Concierto Económico, el Impuesto se exigirá de acuerdo con lo establecido en esta Norma Foral y disposiciones que la desarrollen. (...)"

Mientras que el artículo 2.bis de la NFIVA regula que: "Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se efectuará por esta Diputación Foral ajustándose a las siguientes normas: 1.º 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.º 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.º 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. En el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 7 millones de euros, se atenderá al volumen de

operaciones realizado en el primer año natural. Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades, se elevarán al año. 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.º 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: a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, cuando en Bizkaia se hubiera realizado el último proceso de transformación de los bienes entregados. 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. c) Si se trata de bienes que deban ser objeto de expedición o transporte iniciado en otro Estado miembro, y se cumplan los requisitos previstos en la normativa reguladora de este Impuesto para la aplicación del régimen de ventas a distancia, cuando finalice Bizkaia en el referido transporte. B) Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica cuando radiquen en Bizkaia los centros generadores de la misma. C) Las entregas de bienes inmuebles cuando los bienes estén situados en Bizkaia. 2.º 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. (...) Cinco. Las entidades que no realicen las operaciones previstas en éste artículo, tributarán a la Diputación Foral de Bizkaia cuando tengan su domicilio fiscal en este territorio. Seis. La exacción del Impuesto correspondiente a las operaciones relacionadas con el tráfico intracomunitario de bienes se realizará, salvo los supuestos especificados en los apartados 7 y 8 siguientes, en los términos especificados en el apartado 1 anterior. (...)"

Adicionalmente, el artículo 167 de la NFIVA recoge que: "(...) Tres. Deberán presentar autoliquidación exclusivamente ante esta Diputación Foral: 1.º Los sujetos pasivos con domicilio fiscal en Bizkaia, cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiese excedido de 7 millones de euros, cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones. 2.º Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el año anterior hubiese excedido de 7 millones de euros, cuando cualquiera que sea su domicilio fiscal, todas sus operaciones se efectúen en el Territorio Histórico de Bizkaia. (...) Cuatro. 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.º 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.º 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 una proporción provisional distinta de la anterior 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 esta regla 2.º. 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. A los efectos de aplicar una proporción distinta será necesaria la previa comunicación del sujeto pasivo a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en la Sección 2.ª del Capítulo III del Concierto Económico en los casos en que se deba tributar a las Administraciones forales y a la común. En los supuestos en los que se tribute exclusivamente a las Administraciones forales, dicha comunicación se efectuará ante la Administración que ostente la competencia inspectora en relación con el sujeto pasivo. 3.º 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.º 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. (...)"

Uno de los elementos básicos en atención al cual se articula el reparto de competencias en el Concierto Económico es el volumen de operaciones de los contribuyentes. A este respecto, se entiende por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Im-

puesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios que realice en su actividad (artículo 27.Dos del Concierto Económico).

Al objeto de aclarar cómo se calcula el citado volumen de operaciones, la Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, sobre interpretación del concepto de volumen de operaciones a los efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico, en su apartado primero indica que: "Primero. A los efectos de determinar el volumen de operaciones en relación con los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, se tendrán en cuenta las contraprestaciones de las siguientes operaciones: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios, habituales y ocasionales, realizadas en la actividad del sujeto pasivo.

(...)".

A lo que los apartados segundo y tercero de la misma Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, añaden que: "Segundo. No se tomará como volumen de operaciones a efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico, el definido de conformidad con lo previsto en el artículo 121 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que éste responde a otra finalidad relacionada exclusivamente con la gestión del citado Impuesto y no con la distribución de competencias entre diferentes Administraciones tributarias. Tercero. A efectos de lo expuesto en el apartado Primero de la presente Instrucción, se deben tener en consideración todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios, se encuentren sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque estén exentas, o no estén sujetas al citado Impuesto. En este sentido, se incluyen todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas, ya sean ocasionales o no lo sean. Por tanto, deben computarse las enajenaciones de elementos del inmovilizado y, a los efectos de determinar el volumen de operaciones, se computa en estas operaciones como importe de las contraprestaciones el importe de la venta y no el resultado obtenido en las mismas y registrado en la correspondiente

*cuenta de resultados. En ningún caso se computarán a efectos de la determinación del volumen de operaciones las que tengan la consideración de adquisiciones intracomunitarias, sin perjuicio de que el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado como consecuencia de las mismas se ingrese en las distintas Administraciones en función de las reglas establecidas en el Concierto Económico".*

Finalmente, en el apartado cuarto de la repetida Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, se recoge que: "Cuarto. A los exclusivos efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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 (incluidas las exentas que originan derecho a la deducción), que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural. Se excluyen en este caso las entregas de bienes y prestaciones de servicios no sujetas al Impuesto y las exentas que no originan el derecho a la deducción de conformidad con la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido".

De conformidad con todo lo anterior, para calcular el volumen de operaciones de 2013, la entidad consultante deberá tener en cuenta la contraprestación recibida por las operaciones efectuadas en Irlanda, aun cuando las mismas no se encuentren sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del mismo, conforme a lo indicado en los artículos 68, 69 y/o 70 de la NFIVA, arriba analizados.

Consecuentemente, en la medida en que, según los datos aportados, su volumen de operaciones de 2013 resulta superior a 7.000.000 euros, la entidad compareciente deberá tributar en 2014 ante las distintas Administraciones en cuyos territorios opere (forales y de territorio común) durante este ejercicio, en proporción a las contraprestaciones (excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido) correspondientes a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios gravadas y exentas con

derecho a deducción que realice en cada uno de dichos territorios a lo largo del citado 2014. Es decir, atendiendo únicamente a las operaciones gravadas y a las exentas con derecho a deducción que realice a lo largo del año en cada territorio, conforme a las reglas de localización previstas en el Concierto Económico.

Por ello, si bien, de cara a calcular el volumen de operaciones del año natural anterior (y a establecer si supera o no los 7 millones de euros), sí deben tomarse en consideración las contraprestaciones correspondientes a las operaciones localizadas fuera del territorio de aplicación del Impuesto, para fijar ante qué Administraciones se ha de tributar en el ejercicio en curso y en qué proporción, únicamente debe atenderse a las operaciones sujetas y no exentas, o exentas con derecho a deducción, llevadas a cabo a lo largo del mismo (en el supuesto planteado, a lo largo de 2014). Ya que, a estos últimos efectos, el artículo 29 del Concierto Económico específicamente señala que sólo se atenderá al volumen de las contraprestaciones correspondientes a las operaciones gravadas o exentas con derecho a deducción. Con lo que se excluyen de este segundo cómputo las contraprestaciones de las operaciones no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido por localizarse fuera de su ámbito de aplicación.

Finalmente, en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, aun cuando no se pregunta específicamente por él, el artículo 14 del Concierto Económico regula que: "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 reali-

zando 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. (...)".

Mientras que el artículo 15 del mismo Concierto Económico estipula que: "Uno. Corresponderá 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 texto legal añade que: "(...) 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 modo que, en el Impuesto sobre Sociedades, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior haya excedido de 7 millones de euros (tal y como el mismo ha quedado delimitado más arriba) tributan a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de las operaciones que realicen en cada territorio durante el período impositivo de que se trate, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal. La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determina por aplicación de las reglas previstas en el artículo 16 del Concierto Económico, en el que específicamente se recoge que las operaciones que, conforme al mismo, se consideren efectuadas en el extranjero, se atribuyen a una u otra Administración en igual proporción que el resto de las operaciones.

