CONSULTA 2022.8.4.3 IVA. – Competencia normativa y exaccionadora en relación con el IVA, así como Administración ante la que debe cumplir con las obligaciones derivadas del Suministro Inmediato de Información, SII, en el caso de una entidad con domicilio en territorio común y volumen de operaciones superior a los 10 millones de euros que presta servicios de transporte sanitario en ambulancias, tanto en territorio común como en territorio foral.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante tiene su domicilio social en Badalona (Barcelona) y desde el 1 de agosto de 2020 presta servicios de transporte sanitario en ambulancias en los territorios históricos de Bizkaia y Araba. En el ejercicio 2020, el volumen de operaciones fue de 26.232.795,54€, correspondiendo a Cataluña el porcentaje aproximado de 70% y al País Vasco (Bizkaia y Araba) el 30% restante. Por su parte, en 2021 se estima que en el País Vasco será mayor al 50%. La compareciente declara que actualmente presenta sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre el Valor Añadido ante la Agencia Tributaria, así como que transmite el SII a la referida Agencia.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea saber la normativa que le resulta aplicable y la exacción del Impuesto en lo que se refiere al Impuesto sobre sobre el Valor Añadido, así como la Administración en la que debe cumplir con la obligación del Sistema de Información Inmediata, SII.

CONTESTACIÓN

La respuesta a las cuestiones planteadas en esta consulta relativas a la aplicación de los puntos del conexión del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (el Concierto), ha sido elaborada siguiendo el procedimiento establecido al efecto en el artículo 64 b) de dicho Concierto, de modo que, en relación con las referidas cuestiones, vincula a todas las Administraciones con representación en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, en los siguientes términos:

Competencia normativa

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, debe indicarse que la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que aprueba el Concierto Económico, establece que se trata de un tributo concertado, pero de normativa común. En concreto, de acuerdo con el artículo 26 del Concierto Económico: «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».

Con lo que la competencia normativa corresponde a los órganos competentes de territorio común; si bien en la medida en que la exacción sí puede corresponder a los territorios forales, pues se trata de un tributo concertado, como se ha señalado, 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.

Exacción

En cuanto a la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido es de aplicación, en primer lugar, el artículo 27 del Concierto Económico, donde se regula 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 10 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. En el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 10 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. 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. (...)».

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

De manera que, en resumen, la exacción del Impuesto corresponderá en exclusiva a la Administración correspondiente a su domicilio fiscal, en el caso de sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 10 millones de euros, independientemente del lugar de realización de sus operaciones. Mientras que en el caso de sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 10 millones de euros, la exacción corresponderá a la Administración correspondiente al territorio, común o foral, en el que operen, en proporción al volumen de operaciones realizado en cada uno de ellos.

A los efectos de determinar si el contribuyente tributa en función de su domicilio fiscal o atendiendo al lugar de realización de sus operaciones, se entenderá como volumen total de operaciones el importe de as 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 caso planteado, el propio escrito de consulta relata que se sobrepasan los 10 millones de euros de volumen de operaciones. De modo que siendo esa la situación del contribuyente deberá tributar atendiendo al lugar de realización de sus operaciones según lo regulado en el artículo 28 de la Ley del Concierto Económico.

Para determinar la localización de las operaciones realizadas por la entidad consultante que están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, será de aplicación el artículo 28. Uno de la Ley del Concierto, en cuyos apartados B y C se regulan la localización de las prestaciones de servicios de la siguiente forma: «Uno. A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos

del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas: (...) B) Prestaciones de servicios: 1.º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio. (...). C) No obstante lo dispuesto en las letras anteriores, será competente para la exacción del Impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común, y la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco, en las operaciones siguientes: (...) 2.ª Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa. (...)».

Con lo cual, en relación a los servicios de transporte sanitario de ambulancias, estos se localizan, a efectos del Concierto Económico, en el lugar donde se ubique el domicilio fiscal de la entidad prestadora del servicio.

No obstante, tal y como adelanta la propia consultante, los transportes que realiza se encuentran sujetos pero exentos del Impuesto, atendiendo, previsiblemente, a lo establecido en el artículo 20.uno.15 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) y de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), por lo que conforme al artículo 94 de las mismas normativas no generan derecho a deducir las cuotas soportadas, y por mor del artículo 29 del Concierto Económico dichas operaciones no computan para determinar en qué proporción se imputa el resultado de las liquidaciones del Impuesto a las Administraciones competentes.

En concreto el artículo 29 del Concierto Económico, correspondiente a la gestión e inspección del Impuesto, prevé que (el subrayado es propio): «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.ª 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».

Como ya se ha repetido, la consultante es una entidad con domicilio fiscal en Cataluña que presta servicios de transporte sanitario en ambulancias en Bizkaia y en Araba, así como en territorio común, cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior ha sido superior a 10 millones de euros. No obstante, a efectos de determinar la proporción en la que se imputará el resultado de las liquidaciones del IVA a las Administraciones competentes, no se tienen en cuenta 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 IVA, por lo que, en el caso objeto de consulta, habrá que estar a estos efectos al resto de operaciones que pueda realizar la consultante.

Por lo tanto, si las únicas operaciones realizadas por la entidad consultante en Bizkaia son los referidos servicios de transporte sanitario en ambulancias, dado que los mismos no computan para determinar la proporción del volumen de operaciones, esta Hacienda Foral no resultará competente para la exacción del Impuesto, de manera que la consultante no tendrá que presentar en este territorio histórico las correspondientes autoliquidaciones de IVA.

En cuanto al resto de operaciones realizadas por la consultante que estén sujetas y no exentas a IVA o exentas con derecho de deducción, éstas se localizarán de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 28. Uno del Concierto. Concretamente, tratándose de operaciones de transporte, tal como señala el apartado 2º de la regla C) de dicho precepto, se entenderán realizadas en el lugar donde radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo.

Administración ante la que debe cumplir con la obligación del SII.

Respecto a las obligaciones de información, el artículo 46 de la Ley del Concierto Económico dispone que: «(...) Dos. Las declaraciones que tengan por objeto dar cumplimiento a las distintas obligaciones de suministro general de información tributaria legalmente exigidas deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración del Estado o ante la Diputación Foral competente por razón del territorio, con arreglo a los siguientes criterios: a) Tratándose de obligados tributarios que desarrollen actividades económicas, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dichas actividades empresariales o profesionales. (...)».

Por lo que, las distintas obligaciones de suministro general de información previstas en la normativa tributaria, cuando el obligado a suministrar la información desarrolla actividades económicas, como es el caso objeto de consulta, deberán presentarlas ante la administración a la que corresponde la comprobación e investigación.

A estos efectos, el artículo 29. Seis del Concierto Económico, correspondiente a la inspección del Impuesto, prevé que: «Seis. La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios: a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a las Diputaciones Forales o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las inspecciones de los tributos de cada una de dichas Administraciones. b) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y vasco se realizará de acuerdo con las siguientes reglas: Primera. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio común: la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las distintas Administraciones. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio vasco el 75 por 100 o más de sus operaciones o el cien por cien en el caso de entidades acogidas al régimen especial de grupos de entidades, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, la comprobación e investigación será realizada por la Diputación Foral competente por razón del territorio, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado. Segunda. Sujetos pasivos con domicilio fiscal en territorio vasco: la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Foral correspondiente al domicilio fiscal, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. En el caso de que el sujeto pasivo haya realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por 100 o más de sus operaciones, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración del Estado sin perjuicio de la colaboración de las Diputaciones Forales. Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas. Tercera. Lo establecido en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de las

facultades que corresponden a las Diputaciones Forales en el ámbito de sus respectivos territorios en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes. Cuarta. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes. Quinta. Las Administraciones Tributarias que no ostenten la competencia inspectora podrán verificar, con independencia de dónde se entendieran realizadas, todas aquellas operaciones que pudieran afectar al cálculo del volumen de operaciones atribuido por aquellas, a los solos efectos de comunicar lo actuado a la Administración tributaria con competencia inspectora, sin que ello produzca efectos económicos para el contribuyente».

Por tanto, en lo que aquí interesa, atendiendo a las operaciones por las que pregunta, todas ellas localizadas atendiendo al domicilio fiscal, como servicio de transporte, y en la medida en que el domicilio fiscal de la entidad consultante radique efectivamente en territorio común, la competencia para la comprobación e investigación de sus actividades empresariales o profesionales corresponderá a la Administración del Estado, y consecuentemente tendrá que cumplir con la obligación del SII ante dicha Administración.

Todo lo cual se le comunica con el alcance y los efectos previstos en el artículo 86 de la Norma Foral 2/2005, del 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.