

EL ARTÍCULO 70.DOS DE LA LEY 37/1992, DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. LA REGLA DE USO O EXPLOTACIÓN EFECTIVA

Fernando Matesanz Cuevas

*Abogado. Miembro del grupo de expertos en
Impuestos Indirectos de AEDAF
(España)*

SUMARIO

1. Introducción a la regla de uso o explotación efectiva
2. Las diferentes modificaciones legislativas de la regla de uso o explotación efectiva
3. La aplicación práctica de la regla de uso o explotación efectiva de acuerdo con el criterio expresado por la Dirección General de Tributos (DGT)
4. Algunos aspectos controvertidos de la regla de uso o explotación efectiva
5. Efectos prácticos de la incorrecta aplicación de la regla de uso o explotación efectiva
6. Conclusión

1. INTRODUCCIÓN A LA REGLA DE USO O EXPLOTACIÓN EFECTIVA

La regla de uso o explotación efectiva establecida en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA) se trata de una regla especial para determinar el lugar de realización de determinadas prestaciones de servicios. Esta regla señala que ciertas prestaciones servicios se consideran realizadas en el Territorio de aplicación del Impuesto (TAI) y, en consecuencia, sujetas al IVA español, cuando por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible, dichos servicios se consideren prestados fuera de la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se llevan a cabo dentro de dicho territorio.

El artículo 70.Dos supone la transposición a la normativa española del artículo 59 bis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Directiva del IVA) que se encuentra recogido en su subsección 10, de la sección 3 del capítulo 3, titulado «*Medidas destinadas a evitar los casos de doble imposición y de no imposición*». Por lo tanto, la aplicación del mismo debe hacerse en situaciones muy particulares y concretas cuyo objetivo debe ser únicamente evitar que, como consecuencia de la aplicación de las reglas de localización del hecho imponible, una determinada prestación de servicios no sea gravada por el IVA o sea gravada por partida doble. La razón por la que pueden darse este tipo de situaciones se debe a una interpretación no uniforme de las reglas que determinan el lugar de realización del hecho imponible. Este aspecto es especialmente relevante para el legislador comunitario y así lo establece en el preámbulo de la Directiva del IVA¹. Por este motivo, una interpretación libre y demasiado amplia de la regla de uso o explotación efectiva podría no tener encaje en el derecho comunitario al provocar un efecto no buscado por la normativa del IVA.

En nuestra opinión, esto es lo que ha ocurrido en el caso de España en los últimos años. Nos estamos refiriendo a la interpretación que la administración española ha estado haciendo de esta regla y que se ha ido modificando a lo largo de los años hasta convertirla en una regla con un amplísimo ámbito de aplicación, basado muchas veces en una serie de criterios ambiguos que dificultaban enormemente poder determinar cuándo aplicar la regla y en qué términos.

El legislador español en fechas reciente ha modificado el ámbito de aplicación de esta regla. Se ha producido una primera modificación con efectos desde el 1 de enero de 2023 a través de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 y, posteriormente, con efectos 26 de mayo de 2023, a través de Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifica la Ley General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021. Ambas leyes introducen modificaciones que son, sin duda, bienvenidas por los contribuyentes españoles puesto que limitan de forma muy significativa los casos en los que la controvertida regla será de aplicación.

1 (61) *Es esencial garantizar la aplicación uniforme del régimen del IVA. Para lograr este objetivo, conviene adoptar medidas de aplicación.*

Con el fin de entender cuáles han sido los principales problemas prácticos a los que se han enfrentado los sujetos pasivos del IVA a la hora de aplicar esta norma, consideramos que es importante hacer un repaso de cuál ha sido su evolución histórica.

2. LAS DIFERENTES MODIFICACIONES LEGISLATIVAS DE LA REGLA DE USO O EXPLOTACIÓN EFECTIVA

Hasta el 31 de diciembre de 2022, por lo tanto, antes de entrar en vigor la primera de las modificaciones recientemente introducidas por el legislador español, los servicios a los que se aplicaba esta particular regla eran los enumerados en el artículo 69.Dos de la Ley del IVA y a los de mediación por cuenta ajena, siempre que su destinatario fuera un sujeto pasivo del IVA. La regla también se aplicaba a los servicios de alquiler de medios de transporte y a los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión con independencia de que el destinatario fuera o no sujeto pasivo del IVA.

Con efectos 1 de enero de 2023, a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, el legislador español decidió modificar el contenido de la regla de uso o explotación efectiva resultando de aplicación únicamente a las siguientes prestaciones de servicios:

- Prestaciones de los servicios enunciados en el artículo 69.Dos de la Ley del IVA únicamente cuando el destinatario de los mismos no sea sujeto pasivo del IVA.
- Prestaciones de servicios consistentes en el arrendamiento de medios de transporte, independientemente de la condición del destinatario de los mismos; y
- Prestaciones de los servicios previstos en el artículo 69.Dos. g) de la Ley del IVA (los de seguro, reaseguro y capitalización, así como otros servicios financieros, previstos en los artículos 20.Uno 16.º y 18.º de la Ley del IVA) cuyo destinatario sea un sujeto pasivo del impuesto.

Tan solo unos meses después, en la Ley 13/2023, por la que se modifica la Ley General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, se incluye una Disposición Final Primera (apartado Segundo. Uno) que modifica nuevamente el artículo 70.Dos de la Ley del IVA, reduciendo, con efectos desde el 26 de mayo de 2023, aún más los supuestos en los que la regla de uso o explotación efectiva resulta de aplicación. Tras esta nueva modificación, los supuestos de aplicación son los siguientes:

- Prestaciones de los servicios señalados artículo 69.Dos de la Ley del IVA cuando el destinatario de los mismos no sea sujeto pasivo del IVA; y

- Prestaciones de servicios consistentes en el arrendamiento de medios de transporte, independientemente de la condición del destinatario de los mismos.

Se eliminan, por tanto, con efectos 26 de mayo de 2023, las prestaciones de los servicios previstos en el artículo 69.Dos. g) de la Ley del IVA (servicios de seguro, reaseguro y capitalización, así como otros servicios financieros, previstos en los artículos 20.Uno 16º y 18.º de dicha Ley).

De acuerdo con lo anterior, tras las modificaciones aprobadas, esta regla ya no se aplicará a la gran mayoría de las prestaciones de servicios entre sujetos pasivos del IVA.

Es de suponer que el motivo por el cual se han producido estas modificaciones normativas se debe a la intención de acabar con el enorme problema que se había creado a las empresas españolas debido a la amplísima interpretación que se estaba haciendo de esta regla. De hecho, el preámbulo de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 señala que la regla limitaba la competitividad internacional de las empresas españolas, y que, además, no podía justificarse como medida antifraude. A este respecto, consideramos importante matizar que la regla de uso o explotación efectiva no se trata de una norma antifraude sino de una regla particular para determinar el lugar de realización del hecho imponible con motivo de evitar la doble imposición o la no imposición en las prestaciones de ciertos servicios. Así lo señala de forma clara la Directiva del IVA.

Los cambios introducidos a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 y de la Ley 13/2023 tienen efectos a partir del 1 de enero de 2023 y 26 de mayo de 2023, respectivamente, lo que significa que la regla sigue vigente con sus anteriores redacciones para períodos anteriores a estas fechas. Por lo tanto, hasta que dichos períodos no hayan prescrito, se mantiene la incertidumbre que ha existido alrededor de su aplicación. A continuación describiremos cuales son los problemas prácticos que han existido y que, consideramos, seguirán existiendo en relación con la aplicación de la regla de uso o explotación efectiva.

3. LA APLICACIÓN PRÁCTICA DE LA REGLA DE USO O EXPLOTACIÓN EFECTIVA DE ACUERDO CON EL CRITERIO EXPRESADO POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (DGT)

De forma resumida, se puede decir que el ejercicio que todo sujeto pasivo del IVA debe hacer cuando presta un servicio que podría verse afectado por la regla de uso o explotación efectiva es el siguiente:

- En primer lugar, debe determinarse el tipo de servicios y la condición del destinatario de los mismos con el fin de confirmar si se encuentran entre aquellos a los que se aplica esta regla;

- A continuación, debe determinarse el lugar de imposición de dichos servicios por la aplicación de las reglas de localización generales;
- Si se considera que tienen lugar en un país o territorio tercero, el prestador deberá comprobar si el servicio prestado ha sido utilizado o explotado de algún modo en el TAI;
- En tal caso, deberá repercutirse el IVA español;

Vemos, por tanto, como el prestador del servicio debe actuar en varias fases para poder determinar si la regla de uso o explotación efectiva es aplicable y en definitiva, si debe repercutir IVA a su cliente.

Los primeros pasos parecen no ser demasiado complicados y podría ser completados mediante las prácticas habituales de cualquier empresario o profesional. No debería ser, como norma general, excesivamente difícil determinar qué tipo de servicio se está prestando y dónde se encuentra la sede de actividad o establecimiento de su destinatario. Sin embargo, determinar si el servicio en cuestión se utiliza o explota en el TAI, no resulta ser una tarea fácil. Determinar cuándo un servicio ha sido utilizado o explotado en el TAI siempre ha demostrado ser un trabajo complicado. La Ley del IVA no establece un criterio uniforme a seguir por lo que cada situación debe ser analizada individualmente.

La dificultad es aún mayor como consecuencia del cambio de criterio manifestado por la DGT a lo largo de los años. Este criterio no ha sido uniforme sino que ha variado, no para hacer el uso de la norma más restrictivo y ofrecer una interpretación más clara sino más bien al contrario. Hemos asistido a una progresiva ampliación de los supuestos en los que se entendía aplicable la regla de uso o explotación efectiva hasta convertirse en una regla de muy difícil aplicación.

Para dar prueba de esta progresiva ampliación, acudamos a alguna resolución de la DGT que tenga ya cierto tiempo y comparémosla con otra de fecha más reciente.

La resolución V0283-10 señala que para determinar que lo previsto en el artículo 70.Dos resulta de aplicación a una determinada prestación de servicios, han de localizarse las operaciones en relación con las cuales se produzca la utilización o explotación efectiva del servicio de que se trate. Únicamente si esta localización conduce a considerar dichas operaciones realizadas en el TAI cabrá la aplicación de la regla de uso o explotación efectiva.

De acuerdo con este criterio era necesario identificar la operación subyacente para la que se prestaba el servicio. La regla de uso y explotación efectiva era aplicable si dicha operación subyacente estaba sujeta al IVA español.

Sin embargo, el criterio de la DGT ha evolucionado hacia una aplicación mucho más amplia. Acudamos a una resolución de la DGT de fecha más reciente, por ejemplo, la resolución V0904-22. Señala la DGT en esta resolución que la regla de uso o explotación efectiva resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por la entidad establecida en el TAI a una entidad establecida fuera de la Comunidad, exceptuadas las Islas Canarias,

Ceuta y Melilla, «ya sea ésta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto, con independencia de que cualquiera de dichas destinatarias realice en el referido territorio operaciones sujetas al Impuesto o no».

De acuerdo con lo señalado por la DGT en sus últimas resoluciones, la regla podrá aplicarse en los casos en que los servicios fueran efectivamente utilizados o disfrutados en el TAI no solo por su destinatario inicial sino por cualquier destinatario ulterior e independientemente de que este destinatario realice o no operaciones sujetas al IVA en el TAI. Existen numerosas resoluciones de la DGT en este sentido².

Vemos como el criterio se ha ido ampliando con los años desde la exigencia inicial de que exista un vínculo más o menos estrecho entre el servicio prestado y las operaciones subyacentes hasta un criterio más reciente que no requiere existencia de tal vínculo e incluso sin que sea necesario que quien supuestamente explota el servicio en el TAI realice operaciones sujetas al IVA en el mismo.

Ante esta situación, el prestador del servicio deberá informarse de cuál va a ser el última instancia el uso que se va a dar a al servicio prestado. Es decir, deberá cerciorarse de cuál será el uso dado a su servicio no solo por su destinatario, que es con quién dicho prestador tiene una relación jurídica y comercial, sino por cualquier otro operador que pudiera, de alguna manera, utilizar el servicio en el TAI. En la práctica, esto es algo de muy difícil cumplimiento.

Podemos afirmar que el criterio que actualmente mantiene la DGT es ambiguo y no está alineado con el derecho comunitario por los motivos que explicaremos a continuación.

4. ALGUNOS ASPECTOS CONTROVERTIDOS DE LA REGLA DE USO O EXPLOTACIÓN EFECTIVA

La regla de uso o explotación efectiva, tal y como se describe en la Directiva del IVA, tiene por objeto evitar los casos de doble imposición o de no imposición. En ningún caso se puede generalizar su aplicación. De hecho, como hemos señalado anteriormente, el artículo 59 bis que recoge esta norma se encuentra en la sección 3 denominada «*disposiciones particulares*», dentro de la Sección 3 del Capítulo 3 del Título V de la Directiva del IVA.

De acuerdo con ello, la aplicación del artículo 59 bis de la Directiva del IVA y, por lo tanto, de nuestro artículo 70.Dos de la Ley del IVA debe realizarse únicamente en situaciones muy particulares que son aquellos casos en que se prevea que un servicio no será gravado por el IVA o, por el contrario, será objeto de doble imposición. La aplicación de la regla de uso o explotación efectiva en cualquier otra circunstancia incumpliría su finalidad y no se ajustaría a la legislación comunitaria.

² Entre otras, resoluciones V0931-22 (29.04.2022); V0912-22 (28.04.2022); V0883-22 (26.04.2022); V0094-22 (21.01.2022) etc.

El problema al que se han visto enfrentados los sujetos pasivos españoles con motivo de la aplicación de esta regla ha sido la amplísima extensión de su ámbito de aplicación que ha hecho la administración. Esta amplia aplicación es especialmente grave en los casos en los que la administración decidía aplicar la norma incluso en supuestos en los que no era el destinatario del servicio, sino cualquier otro operador posterior, el que realizaba dicho uso o explotación efectiva. Ello dejaba a los sujetos pasivos en una situación de incertidumbre ya que es tremendamente difícil para el sujeto pasivo explicar a su cliente que se le debe repercutir IVA por una supuesta utilización del servicio hecha en el TAI por alguien que no es él mismo. Este criterio incumple algunos de los fundamentos básicos del funcionamiento del sistema común del IVA. A este respecto, conviene señalar que las normas que regulan el lugar de realización del hecho imponible (el artículo 70.Dos es una de ellas) deben aplicarse a cada operación de forma individual. El lugar de realización de cualquier operación posterior debe analizarse por separado. Esto es precisamente lo que no hace la administración al determinar el lugar de prestación de un determinado servicio en función de lo que ocurre con otro servicio prestado con posterioridad. Cabe señalar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)³ ya advirtió que la regla de uso o explotación efectiva no exige, en absoluto, que se tengan en cuenta las operaciones efectuadas tras la primera prestación del servicio. Esto es algo que ha sido obviado de forma reiterada por la administración española.

5. EFECTOS PRÁCTICOS DE LA INCORRECTA APLICACIÓN DE LA REGLA DE USO O EXPLOTACIÓN EFECTIVA

Los efectos negativos de la interpretación que de la regla de uso o explotación efectiva ha estado haciendo la administración española a lo largo de los años han sido numerosos y en algunos casos tremendamente perjudiciales para los sujetos pasivos españoles. De esta manera, las empresas españolas se han visto obligadas en muchos casos a repercutir el IVA a sus clientes extracomunitarios sobre la base de criterios que resultaban ambiguos y de muy difícil justificación. Esto ha hecho que los destinatarios de los servicios, a los que les resultaba difícil e imposible en muchos casos recuperar el IVA, se mostraran reacios a hacer actividades con empresas españolas.

Las dificultades prácticas a las que se enfrentan los sujetos pasivos del IVA cuando tienen que aplicar esta regla tan particular afectan no solo a la repercusión del IVA como consecuencia de la prestación del servicio que supuestamente se ha utilizado o explotado en el TAI, sino también al derecho a la devolución de dichas cuotas por parte del destinatario de la operación, pudiendo llegar a crearse situaciones claramente perjudiciales para ambos. Describiremos a continuación dos de esas situaciones que se han estado dando en la prác-

3 Sentencia TJUE en el caso *Design Concept* (C-438/01). En particular, párrafo 26: «con arreglo a los apartados 1 y 2 de dicho artículo 9, la determinación del lugar de realización de una prestación de servicios depende únicamente del lugar en el que estén establecidos el prestador de servicios y el destinatario de la prestación de que se trate. Dicho artículo no obliga, en absoluto, a tener en cuenta las operaciones posteriores a esta primera prestación de servicios».

tica como consecuencia de la interpretación excesivamente amplia que se estaba haciendo de la regla de uso o explotación efectiva.

- El primer caso se refiere a prestaciones de servicios a destinatarios extracomunitarios establecidos en países con los que existe reciprocidad de trato a los efectos de obtener la devolución del IVA soportado. En ocasiones, los destinatarios de los servicios aceptaban la repercusión del IVA ante la expectativa de una devolución rápida pero, teniendo en cuenta la ambigüedad de la norma, decidían retrasar su pago hasta que la Agencia Tributaria les asegurase la devolución el IVA que les había sido repercutido.

Como es de sobra conocido, los procesos de devolución del IVA por el procedimiento especial de empresarios no establecidos (previsto en el artículo 119.bis de la Ley del IVA) son, en muchos casos, complejos. La Administración exige que quien solicita la devolución demuestre que el IVA se soportó de forma correcta. Debido a que, tal y como hemos mencionado en párrafos anteriores, los criterios para determinar cuándo un servicio se entiende utilizado explotado en el TAI son tremendamente ambiguos, en no pocas ocasiones la devolución era denegada. Se daba el caso de que el sujeto pasivo que soportó la repercusión del IVA cuya devolución estaba solicitando debía demostrar a la Agencia Tributaria que el servicio recibido de su proveedor español había sido explotado en el TAI no por él, sino por alguna otra persona siendo además indiferente que esa otra persona hubiese llevado a cabo algún tipo de actividad en el TAI. Se trataba de un ejercicio probatorio prácticamente imposible de cumplir.

Lo anterior implica que el prestador del servicio español habría ingresado el importe de las cuotas del IVA a la administración española aunque no las hubiera cobrado de sus clientes, sin posibilidad de recuperarlo de ninguna forma. Esto es así porque en un sentido estricto no estaríamos ante una incorrecta repercusión del IVA que permitiría rectificar las cuotas repercutidas (artículo 89 de la Ley del IVA). Por su parte, cuando el destinatario del servicio no es un empresario o profesional español, no es posible recuperar el IVA por el procedimiento de créditos incobrables (artículo 89.Cinco.2ª de la Ley del IVA). Se trata, por lo tanto, de una situación claramente perjudicial para las empresas españolas y que ha ocurrido en no pocas ocasiones.

- El siguiente caso se refiere a un prestaciones de servicios a empresas extracomunitarias establecidas en países con los que no existe reciprocidad de trato a los efectos de obtener la devolución del IVA soportado.

En estos casos, el destinatario en ocasiones simplemente no aceptaba que le fuese repercutido el IVA por el encarecimiento del servicio que ello le suponía ya que el IVA se convertía en un coste. Como consecuencia de ello, la empresa española prestadora del servicio se veía en una situación comprometida teniendo que decidir entre repercutir el IVA y cumplir con su obligaciones tributarias a pesar de que su cliente no se lo pagaría o bien satisfacer la petición de su cliente por motivos comerciales asumiendo un riesgo que, en algunos casos, podía ser ciertamente elevado.

Todo lo anterior se tradujo en una pérdida de competitividad para las empresas españolas a la que se pretende dar fin como consecuencia de las modificaciones recientemente aprobadas.

Como se ha señalado anteriormente, la regla de uso o explotación efectiva sigue vigente, cierto es que, que con las modificaciones introducidas, resultará de aplicación en un número menor de casos. Además, los cambios introducidos tienen efectos 1 de enero de 2023 y 26 de mayo de 2023, lo que significa que los problemas prácticos que hemos señalado a lo largo de los párrafos anteriores seguirán existiendo para los ejercicios anteriores mientras no se proporcione una pauta clara sobre lo que debe entenderse por utilizar o explotar un determinado servicio en el TAI. Ello se podría solucionar si se aplicase la regla únicamente en aquellos casos para los que está prevista (evitar casos de no tributación o de doble imposición) y, en todo caso, respetando los criterios más básicos del funcionamiento del IVA como, por ejemplo, que el lugar de realización de una prestación de servicios depende únicamente del lugar en el que estén establecidos el prestador de servicio y su destinatario, sin que deba tenerse en cuenta lo que ocurre con operaciones posteriores.

6. CONCLUSIÓN

La regla de uso o explotación efectiva ha sido finalmente modificada por partida doble con efectos desde el 1 de enero de 2023 y 26 de mayo de 2023. Con motivo de estas modificaciones se ha intentado solucionar un grave problema de falta de competitividad de las empresas españolas que fue creado como consecuencia de una interpretación excesivamente amplia de una regla que debería tener un uso muy limitado. Esta amplia interpretación ha hecho que la regla haya sido de muy difícil aplicación en la práctica.

A pesar de las modificaciones aprobadas, siguen existiendo dudas sobre qué debe entenderse por usar o explotar de forma efectiva un determinado servicio en el TAI. La administración española sigue sin proporcionar una pauta clara a este respecto.

Consideramos que sea cual sea el criterio que se siga, éste debería referirse exclusivamente al posible uso y explotación efectiva realizado por el adquirente inicial del servicio. No obstante, este no ha sido el criterio seguido por la DGT en sus resoluciones más recientes y, por el momento, nada parece indicar que vaya a modificarse. Por ello, los problemas prácticos seguirán existiendo en aquellos casos en los que la norma resulte de aplicación tras las modificaciones aprobadas y también en relación con los ejercicios anteriores al 1 de enero de 2023 y 26 de mayo de 2023 mientras sigan abiertos a inspección.

Conviene recordar que el lugar de realización del hecho imponible depende únicamente del lugar en el que estén establecidos el prestador de servicio y su destinatario. La determinación del lugar de realización de una prestación de servicios que se base en lo que ocurre en relación con otra operación posterior no sería correcta por no estar alineada con las disposiciones del derecho comunitario que regulan el funcionamiento del IVA.

(62) Estas medidas deben, en particular, resolver el problema de la doble imposición de las operaciones transfronterizas, que puede derivarse de una aplicación no uniforme por los Estados miembros de las normas que regulan los hechos imponibles.