Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 15 de abril de 2021 *

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Determinación del lugar de prestación de los servicios de telecomunicaciones — Itinerancia de nacionales de países terceros en las redes de comunicación móvil dentro de la Unión Europea — Artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b) — Posibilidad de que los Estados miembros trasladen el lugar de prestación de los servicios de telecomunicaciones a su territorio»

En el asunto C-593/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria), mediante resolución de 29 de julio de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de agosto de 2019, en el procedimiento entre

SK Telecom Co. Ltd

y

Finanzamt Graz-Stadt,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos e I. Jarukaitis, Jueces;

Abogado General: Sr. H. Saugmandsgaard Øe;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de SK Telecom Co. Ltd, por el Sr. J. Fischer, asesor fiscal;

– en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. F. Koppensteiner, en calidad de agente;

– en nombre del Gobierno español, por el Sr. L. Aguilera Ruiz, en calidad de agente;

* Lengua de procedimiento: alemán.

– en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. L. Mantl, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 22 de octubre de 2020;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada, a partir del 1 de enero de 2010, por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre SK Telecom Co. Ltd y el Finanzamt Graz-Stadt (Oficina Tributaria de la ciudad de Graz, Austria; en lo sucesivo, «Administración tributaria») en relación con la devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por SK Telecom en el marco de prestaciones de servicios de telecomunicaciones correspondientes al ejercicio fiscal de 2011.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 A tenor del considerando 22 de la Directiva del IVA:

«Para evitar distorsiones de la competencia en el sector, conviene gravar la totalidad de los servicios de telecomunicaciones cuyo consumo tenga lugar dentro de la [Unión Europea]. Para alcanzar el citado objetivo, los servicios de telecomunicaciones prestados a sujetos pasivos establecidos en la [Unión] o a beneficiarios establecidos en terceros países se gravarán, en principio, en el lugar de establecimiento del destinatario de estos servicios. Para garantizar una imposición uniforme de los servicios de telecomunicaciones prestados por sujetos pasivos establecidos en territorios o países terceros a personas no sujetas al impuesto establecidas en la [Unión], que además sean servicios aprovechados o explotados en la misma, los Estados miembros deberían, no obstante, prever que el lugar de la prestación de los servicios esté dentro de la [Unión].»

4 Incluido en el título I de la Directiva, que define el objeto y el ámbito de aplicación de esta, el artículo 1, apartado 2, establece:

«El principio del sistema común de IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las

cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

El sistema común de IVA se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida esta.»

5 El capítulo 3, titulado «Prestaciones de servicios», del título IV, relativo al «Hecho imponible», de dicha Directiva incluye el artículo 24, que dispone en su apartado 2:

«Se considerará que los "servicios de telecomunicación" son servicios relativos a la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza mediante hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluida la correspondiente transferencia y concesión del derecho de utilización de los medios para tal transmisión, emisión o recepción, incluido el acceso a las redes de información mundiales.»

6 El título V de la misma Directiva, titulado «Lugar de realización del hecho imponible», contiene un capítulo 3, relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios, que incluye una sección 3, titulada «Disposiciones particulares». Esta sección incluye una subsección 9, titulada «Prestación de servicios fuera de la [Unión] a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo», cuyo artículo 59 establecía:

«El lugar de prestación de los servicios que se enumeran a continuación a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo y que esté establecida o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la [Unión], será el lugar en el que dicha persona esté establecida o tenga su domicilio o residencia habitual:

[…]

i) servicios de telecomunicaciones;

[…]».

7 Dentro de dicha sección 3, la subsección 10, titulada «Medidas destinadas a evitar los casos de doble imposición y de no imposición», comprendía los artículos 59 *bis* y 59 *ter* de la Directiva del IVA.

8 El artículo 59 *bis* de esta Directiva tenía el siguiente tenor:

«A fin de evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, en lo que concierne a las prestaciones de servicios cuyo lugar se rija por los artículos 44, 45, 56 y 59, los Estados miembros podrán considerar:

a) que el lugar de prestación de cualesquiera o la totalidad de dichos servicios, que se halla en su territorio, está situado fuera de la [Unión], siempre que la utilización o la explotación efectivas de los servicios se lleven a cabo fuera de la [Unión];

b) que el lugar de prestación de cualesquiera o la totalidad de dichos servicios, que se halla fuera de la [Unión], está situado en su territorio, siempre que la utilización o la explotación efectivas de los servicios se lleven a cabo en su territorio.

[…]»

9 El artículo 59 *ter* de dicha Directiva disponía lo siguiente:

«Los Estados miembros aplicarán el artículo 59 *bis*, [párrafo primero], letra b), a los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, tal y como se mencionan en el artículo 59, párrafo primero, letra j), prestados a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo que estén establecidas o tengan su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro, por un sujeto pasivo que tenga [la] sede de su actividad económica fuera de la [Unión] o posea un establecimiento permanente fuera de ella desde el que se realice la prestación de servicios, o que, en defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la [Unión].»

10 El título XIV de la Directiva del IVA, titulado «Disposiciones diversas», contiene un capítulo 2, cuyo artículo 398, que es el único artículo, se refiere a un Comité consultivo denominado «Comité del IVA».

Derecho austriaco

UStG

11 El artículo 3a de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), de 23 de agosto de 1994 (BGBl. 663/1994; en lo sucesivo, «UStG 1994»), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «UStG 2010»), tiene el siguiente tenor:

«Prestaciones [de servicios]

Artículo 3a. (1) Tendrán la consideración de prestaciones [de servicios] todas aquellas prestaciones que no consisten en una entrega. Tales prestaciones pueden consistir también en la obligación de no hacer o en el hecho de tolerar actos o situaciones.

[…]

Lugar de realización de las prestaciones [de servicios]

[…]

(5) A efectos de la aplicación de los apartados 6 a 16 y del artículo 3a [del anexo (relativo al mercado interior) de la UStG 2010]:

1. tendrá la consideración de empresario cualquier empresario en el sentido del artículo 2, incluido el empresario que efectúe asimismo operaciones no sujetas a tributación, que tendrá la consideración de tal por lo que respecta al conjunto de prestaciones [de servicios] de las que sea beneficiario;

2. tendrá la consideración de empresario toda persona jurídica que ejerza actividades no empresariales que disponga de un número de identificación a efectos del IVA;

3. no tendrá la consideración de empresario la persona o asociación de personas que no esté comprendida en el ámbito de aplicación de los puntos 1 y 2.

(6) Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 8 a 16 y en el artículo 3a [del anexo (relativo al mercado interior) de la UStG 2010], las prestaciones [de servicios] realizadas a favor de un empresario, en el sentido del apartado 5, puntos 1 y 2, se considerarán efectuadas en el lugar en el que el destinatario de la prestación desarrolle su actividad. Si la prestación [de servicios] se realiza en el establecimiento permanente de un empresario, el lugar de ese establecimiento permanente será entonces determinante a estos efectos.

(7) Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 8 a 16 y en el artículo 3a [del anexo (relativo al mercado interior) de la UStG 2010], las prestaciones [de servicios] que se realicen a favor de quien no sea empresario, en el sentido del apartado 5, punto 3, se considerarán efectuadas en el lugar en el que el empresario desarrolle su actividad. Si la prestación [de servicios] fuera realizada por un establecimiento permanente, se considerará que este es el lugar de prestación.

[…]

(13) Las prestaciones [de servicios] a que se refiere el apartado 14 se considerarán localizadas:

a) si el destinatario no es empresario, en el sentido del apartado 5, punto 3, y no tiene su domicilio, su sede o su residencia habitual en el territorio de la [Unión], en el domicilio, la sede o la residencia habitual del destinatario en el territorio del país tercero;

[…]

(14) Tendrán la consideración de prestaciones [de servicios], en el sentido del apartado 13, las siguientes:

[…]

12. servicios de telecomunicaciones;

[…]

(16) Para evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, el Bundesminister für Finanzen [(Ministro Federal de Hacienda)] podrá establecer, mediante reglamento, que las prestaciones [de servicios] cuyo lugar de realización se determine con arreglo a los apartados 6, 7, 12 o 13, letra a), se consideren localizadas en el lugar de explotación o utilización de tales prestaciones. Por consiguiente, podrá considerarse que el lugar de las prestaciones [de servicios] está localizado:

1. en el territorio del país tercero en vez del territorio nacional; y

2. en el territorio nacional en vez del territorio del país tercero. La presente disposición no se aplicará a las prestaciones [de servicios], en el sentido del apartado 14, punto 14, cuando su destinatario no sea un empresario, en el sentido del apartado 5, punto 3, y no tenga su domicilio, su sede o su residencia habitual en el territorio de la [Unión].»

Reglamento sobre el traslado

12 A tenor del Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (Reglamento del Ministro Federal de Hacienda sobre el traslado del lugar de realización de las prestaciones [de servicios] relativas a los servicios de telecomunicación, radiodifusión y televisión) (BGBl. II, 383/2003), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Reglamento sobre el traslado»):

«En virtud del artículo 3a, apartado 10, puntos 13 y 14, y del artículo 3a, apartado 13, de la [UStG] 1994 […], en su redacción resultante de la [Bundesgesetz (Ley Federal) (BGBl. I, 71/2003)], se establece lo siguiente:

1. Cuando el lugar de realización de una prestación contemplada en el artículo 3a, apartado 14, puntos 12 y 13, de la [UStG] 1994, en su redacción resultante de la [Bundesgesetz (Ley Federal) (BGBl. I, 52/2009)], se sitúe fuera del territorio de la [Unión] con arreglo al artículo 3a de la [UStG] 1994, la prestación se [entenderá realizada] en el territorio nacional cuando este sea el lugar de utilización o explotación de la prestación.

2. Se considerarán servicios de telecomunicación los servicios relativos a la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza mediante hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluida la correspondiente transferencia y concesión del derecho de utilización de los medios para tal transmisión, emisión o recepción.»

Reglamento de devolución

13 El Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (Reglamento del Ministro Federal de Hacienda sobre la devolución del IVA deducible a empresas extranjeras) (BGBl. 279/1995), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Reglamento de devolución»), establece un procedimiento de devolución simplificado, con arreglo a su artículo I, que dispone lo siguiente:

«Artículo 1. (1) No obstante lo dispuesto en el artículo 20 y en el artículo 21, apartados 1 a 5, de la UStG 1994, la devolución del impuesto soportado deducible al que tengan derecho las empresas no establecidas en el interior del país, es decir, aquellas que no tengan sede ni establecimiento en el territorio nacional, se efectuará con arreglo a los artículos 2, 3 y 3a, cuando, durante el período de devolución, la empresa:

1. no haya efectuado operaciones en el sentido del artículo 1, apartado 1, puntos 1 y 2, de la UStG 1994 y del artículo 1 del [anexo (relativo al mercado interior) de la UStG 1994], o

2. solo haya efectuado operaciones no sujetas al impuesto en el sentido del artículo 6, apartado 1, punto 3, de la UStG 1994, o

3. solo haya efectuado operaciones en las que la deuda fiscal se transmite al beneficiario de la prestación (artículo 19, apartado 1, párrafo segundo, de la UStG 1994), o

4. solo haya efectuado operaciones en el sentido del artículo 3a, apartado 13, letra b), de la UStG de 1994 y haya hecho uso de lo dispuesto en el artículo 25a de la UStG 1994 o, en otro Estado miembro, de lo dispuesto en los artículos 357 a 369 de la Directiva [del IVA].

(2) El apartado 1 no se aplicará a los impuestos soportados en el territorio nacional por operaciones distintas de las mencionadas en el apartado 1.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14 SK Telecom es una sociedad establecida en Corea del Sur que, en 2011, prestó servicios de telefonía móvil a sus clientes, que también estaban establecidos o tenían su domicilio o residencia habitual en Corea del Sur, en forma de servicios de itinerancia que permitían la utilización de la red de comunicación móvil austriaca.

15 Para ello, un operador austriaco de la red de comunicación móvil puso su red a disposición de SK Telecom a cambio del pago de un canon de utilización al que se añadía el IVA austriaco, que asciende al 20 %. Por su parte, SK Telecom facturó a sus clientes gastos de itinerancia por el uso de la red de comunicación móvil austriaca durante las estancias temporales de estos en territorio austriaco.

16 SK Telecom presentó ante la Administración tributaria una solicitud de devolución del IVA que le había facturado el operador austriaco de la red de comunicación móvil correspondiente al año 2011, conforme al procedimiento simplificado de devolución previsto en el artículo I del Reglamento de devolución.

17 La Administración tributaria denegó dicha solicitud debido a que los gastos de itinerancia facturados a los clientes de SK Telecom estaban sujetos a tributación en Austria, en virtud del Reglamento sobre el traslado, que se basa en el artículo 59 *bis* de la Directiva del IVA, puesto que los servicios de telecomunicaciones prestados no estaban sujetos, en el país tercero, a un impuesto comparable al impuesto sobre el volumen de negocios previsto por el Derecho nacional. Así, según la Administración tributaria, en la medida en que SK Telecom había realizado operaciones sujetas al impuesto en Austria, el IVA que había pagado no podía serle devuelto en el marco del citado procedimiento.

18 El recurso interpuesto por SK Telecom contra la resolución de la Administración tributaria fue desestimado por esta y el recurso se hizo llegar posteriormente al Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria), que estimó la solicitud de devolución del IVA debido a que el Reglamento sobre el traslado tenía un alcance demasiado amplio. En efecto, según dicho órgano jurisdiccional, de los artículos 59 *bis* y 59 *ter* de la Directiva del IVA se desprende que los Estados miembros solo pueden considerar que el lugar de prestación de los servicios de telecomunicaciones está situado en su territorio respecto a aquellos servicios prestados a personas que no tengan la consideración de sujetos pasivos que estén establecidas o tengan su domicilio o residencia habitual en la Unión. En consecuencia, el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) concluyó que el Reglamento sobre el traslado era incompatible con el Derecho de la Unión, sin que dicha conclusión se basara, no obstante, en la alegación de SK Telecom de que los ingresos procedentes de los servicios de itinerancia prestados a sus clientes estaban sujetos a un impuesto comparable al IVA en el país tercero, impuesto cuyo tipo impositivo estaba fijado en el 10 %.

19 Por consiguiente, el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) consideró que, durante el período al que se refiere la solicitud de devolución del IVA, el hecho de que SK Telecom hubiese permitido a sus clientes establecidos en un país tercero telefonear en Austria utilizando la red de comunicación móvil austriaca no constituía una operación sujeta al impuesto en el territorio nacional, puesto que el lugar de prestación de los servicios en cuestión se situaba en el país tercero de que se trata. Según dicho órgano jurisdiccional, SK Telecom tenía, por tanto, derecho a obtener la devolución del IVA soportado, abonado al operador austriaco de la red de comunicación móvil, en el marco del procedimiento de devolución simplificado previsto en el artículo I del Reglamento de devolución.

20 El Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria), que resolvió el recurso ordinario de casación interpuesto por la Administración tributaria anuló, mediante sentencia de 13 de septiembre de 2018, la resolución del Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario).

21 En esencia, el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) señaló que los artículos 59 *bis* y 59 *ter* de la Directiva del IVA tenían por objeto evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia. En particular, a juicio de dicho órgano jurisdiccional, la primera de esas disposiciones establece la posibilidad general, facultativa para los Estados miembros, de trasladar el lugar de prestación de determinados servicios a efectos de su sujeción al IVA. Con arreglo a la segunda de dichas disposiciones, los Estados miembros tienen, en opinión del mismo órgano jurisdiccional, la obligación de trasladar el lugar de realización de las prestaciones cuando una empresa establecida en un país tercero presta servicios de telecomunicación a personas no sujetas al impuesto que estén establecidas o tengan su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro.

22 El Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) considera que, al adoptar el Reglamento sobre el traslado, el legislador austriaco hizo uso del derecho de opción reconocido por el artículo 59 *bis* de esa Directiva en los casos no contemplados en su artículo 59 *ter*. Por ello, cuando una persona que no es un empresario y que está establecida o tiene su domicilio o su residencia habitual fuera de la Unión disfruta, en territorio austriaco, de servicios de telecomunicaciones prestados por una sociedad establecida en un país tercero, el lugar de las prestaciones de esos servicios se traslada a Austria con arreglo al Reglamento sobre el traslado.

23 El Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario), que conoce del asunto por remisión del Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), mantiene sus dudas sobre la conformidad con el Derecho de la Unión de una disposición nacional que considera que los servicios de itinerancia, como los controvertidos en el litigio principal, son objeto de una «utilización o [de una] explotación efectivas» en el territorio del Estado miembro, en el sentido del artículo 59 *bis* de la Directiva del IVA, lo que permite considerar que el lugar de prestación de esos servicios está situado en el territorio de ese Estado miembro, pese a que tales servicios se prestan a clientes que no tienen la consideración de sujetos pasivos y que solo se encuentran temporalmente en el territorio de dicho Estado miembro.

24 Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente considera que, si el artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva debiera interpretarse en el sentido de que los servicios de itinerancia, como los controvertidos en el litigio principal, son efectivamente objeto de una «utilización o [de una] explotación efectivas» en el territorio del Estado miembro, en el sentido

de esa disposición, sería necesario clarificar el objetivo consistente en evitar los casos de no imposición al que responde la facultad de trasladar el lugar de prestación de los servicios prevista en la mencionada disposición.

25 En particular, debería precisarse si el concepto de «no imposición», en a los efectos de dicha disposición, ha de interpretarse en el sentido de que la existencia en el país tercero de un impuesto comparable al IVA previsto por el Derecho de la Unión es determinante para que un Estado miembro pueda considerar que el lugar de prestación de los servicios de que se trata está situado en su territorio.

26 En estas circunstancias, el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 59 *bis*, [párrafo primero,] letra b), de la Directiva [del IVA], en el sentido de que la utilización del servicio de itinerancia en un Estado miembro, en forma de acceso a la red de telefonía móvil nacional para el establecimiento de llamadas salientes y entrantes por un "consumidor final no sujeto al impuesto" que se encuentra temporalmente en el país, constituye una "utilización o una explotación" en el interior del país, que permite el traslado del lugar de prestación del Estado tercero a ese Estado miembro, pese a que ni el operador de telefonía móvil que presta el servicio ni el consumidor final están establecidos en el territorio de la Unión y el consumidor final tampoco tiene su domicilio ni su residencia habitual en el territorio de la Unión?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 59 *bis*, [párrafo primero,] letra b), de la Directiva [del IVA], en el sentido de que puede trasladarse al territorio de un Estado miembro el lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones como los descritos en la primera cuestión, que, según el artículo 59 de [dicha Directiva], se realizan fuera del territorio de la Unión, pese a que ni el operador de telefonía móvil ni el consumidor final están establecidos en el territorio de la Unión y el consumidor final tampoco tiene su domicilio ni su residencia habitual en el territorio de la Unión, solo porque los servicios de telecomunicaciones no están sometidos en el Estado tercero a un impuesto comparable con el [IVA] de la Unión?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

27 Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que los servicios de itinerancia prestados por un operador de telefonía móvil, establecido en un país tercero, a sus clientes, que también están establecidos o tienen su domicilio o residencia habitual en ese país tercero, que les permiten utilizar la red nacional de comunicación móvil del Estado miembro en el que se encuentran temporalmente, deben considerarse objeto de una «utilización o [de una] explotación efectivas» en el territorio de ese Estado miembro, en el sentido de la referida disposición, de modo que el mencionado Estado miembro puede considerar que el lugar de prestación de esos servicios de itinerancia está situado en su territorio cuando tales servicios no son objeto de un tratamiento fiscal comparable a una tributación en concepto de IVA en el país tercero.

28 Cabe recordar que la lógica que subyace en las disposiciones de la Directiva del IVA relativas al lugar de la prestación de servicios exige que la imposición se efectúe en la medida de lo posible en el lugar en el que se consumen los bienes y los servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, apartado 29 y jurisprudencia citada).

29 A este respecto, con arreglo al artículo 59, párrafo primero, letra i), de dicha Directiva, el lugar de prestación de servicios de itinerancia como los controvertidos en el litigio principal, de los que consta que constituyen servicios de telecomunicación, en el sentido del artículo 24, apartado 2, de la referida Directiva, siempre que tales servicios se presten a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos y que estén establecidas o tengan su domicilio o residencia habitual fuera de la Unión, será el lugar en el que dichas personas estén establecidas o tengan su domicilio o residencia habitual.

30 No obstante, como excepción, el artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b), de la Directiva del IVA, permite a los Estados miembros considerar, en lo que respecta a los servicios cuyo lugar de prestación se rige, en particular, por el artículo 59 de esta, que dicho lugar, que se halla, en principio, fuera de la Unión, está situado en su territorio, siempre que la utilización o la explotación efectivas de esos servicios se lleven a cabo en su territorio.

31 A este respecto, procede señalar que el artículo 59 *ter* de esta Directiva obligaba a los Estados miembros a aplicar el artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b), de esta a los servicios de telecomunicaciones prestados a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo y que estén establecidas o tengan su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro por un sujeto pasivo que, como el operador de telefonía móvil de que se trata en el litigio principal, haya establecido la sede de su actividad económica fuera de la Unión.

32 Sin embargo, la obligación prevista en el artículo 59 *ter* de dicha Directiva no puede tener por efecto limitar, en circunstancias distintas de las contempladas en dicha disposición, la posibilidad de que los Estados miembros hagan uso, por lo que respecta a los servicios de telecomunicaciones, de la facultad general que les confiere el artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b), de esa misma Directiva.

33 A este respecto, procede señalar que el mencionado artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b), no establece ningún requisito relativo a la duración de la estancia en el territorio de los Estados miembros de las personas establecidas o que tienen su domicilio o residencia habitual en un país tercero, en particular, en relación con el hecho de que dicha estancia sea únicamente temporal.

34 Por consiguiente, a efectos del ejercicio de la facultad que establece esta disposición, debe apreciarse si los servicios de itinerancia, como los controvertidos en el litigio principal, son objeto de una utilización o de una explotación efectivas en el territorio del Estado miembro que se propone trasladar el lugar de prestación de tales servicios.

35 En esencia, un servicio de itinerancia consiste en la prestación que proporciona un proveedor de servicios de comunicación móvil a sus abonados que les permite utilizar su dispositivo portátil en una red de comunicación móvil distinta de la de dicho proveedor, como resultado de los acuerdos celebrados entre los operadores de esas redes. En el presente asunto, los servicios de itinerancia controvertidos en el litigio principal tienen por objeto permitir a los clientes de SK Telecom,

cuando se encuentran fuera del alcance de la red de comunicación móvil explotada por esa empresa, utilizar servicios de telefonía móvil a través de la red de comunicación móvil de un operador austriaco.

36 A este respecto, procede recordar la reiterada jurisprudencia de la que se desprende que, por una parte, del artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA resulta que cada operación ha de considerarse normalmente distinta e independiente y que, por otra parte, la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA (sentencia de 4 de septiembre de 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, apartado 36 y jurisprudencia citada).

37 Pues bien, debe señalarse, como hizo el Abogado General en el punto 44 de sus conclusiones, que los servicios de itinerancia, como los controvertidos en el litigio principal, prestados a las personas que efectúan una estancia temporal en el territorio de un Estado miembro son distintos e independientes de los demás servicios de comunicación móvil de los que esas personas son beneficiarias.

38 De hecho, como se desprende tanto de la información transmitida por el órgano jurisdiccional remitente como de las observaciones escritas presentadas ante el Tribunal de Justicia, esos servicios de itinerancia son objeto de una identificación distinta por parte de SK Telecom y de tarifas separadas, a saber, los gastos de itinerancia, que se facturan a los clientes a los que se prestan dichos servicios.

39 Por tanto, de la propia naturaleza de los servicios de itinerancia se desprende que la utilización o explotación efectivas de estos se llevan a cabo necesariamente en el territorio del Estado miembro en cuestión durante las estancias temporales de los clientes de SK Telecom en ese territorio.

40 Sin embargo, aun cuando, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, se cumpla el requisito relativo a la utilización o explotación efectivas de los servicios de que se trate en el territorio de un Estado miembro, este solo puede hacer uso de la facultad que le concede el artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b), de la Directiva del IVA de considerar el lugar de las prestaciones de servicios, que se halla fuera de la Unión, como si estuviera situado en su territorio, en la medida en que el uso de esa facultad tenga por efecto evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia.

41 A este respecto, en primer lugar, debe precisarse que, ciertamente, como ha subrayado el órgano jurisdiccional remitente, del considerando 22 de la referida Directiva se desprende que la tributación de la totalidad de los servicios de telecomunicaciones cuyo consumo tiene lugar en la Unión responde a la voluntad del legislador de la Unión de evitar distorsiones de la competencia.

42 Dicho esto, debe recordarse que el objetivo de las disposiciones de la Directiva del IVA mediante las que se determina el lugar de imposición de las prestaciones de servicios es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra, la no imposición de ingresos (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 41, y de 13 de marzo de 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, apartado 28 y jurisprudencia citada).

43 Habida cuenta del tenor del artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva y de su ubicación en la subsección 10, titulada «Medidas destinadas a evitar los casos de doble imposición y de no imposición», de la sección 3 del capítulo 3 del título V de la misma Directiva,

procede considerar que la facultad que ofrece esta disposición no solo se inscribe en el contexto de la prevención de distorsiones de la competencia, sino que también pretende evitar los casos de doble imposición y de no imposición.

44 De ello se deduce que los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad prevista en el artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b), de la referida Directiva cuando tal uso tenga como único efecto paliar una situación de no imposición en el seno de la Unión, lo que, según la información de que dispone el Tribunal de Justicia, era el caso de los servicios de itinerancia controvertidos en el litigio principal.

45 En segundo lugar, como señaló el Abogado General en el punto 88 de sus conclusiones, debe precisarse que, a efectos de la aplicación de esta disposición, los eventuales casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia han de apreciarse en función del tratamiento fiscal dispensado a los servicios en cuestión en los Estados miembros, sin que proceda tener en cuenta el régimen fiscal al que están sometidos dichos servicios en el país tercero de que se trate.

46 Ciertamente, la situación podría ser diferente en razón de un acuerdo internacional celebrado en la materia con ese país tercero. Sin embargo, ni la petición de decisión prejudicial ni las observaciones presentadas al Tribunal de Justicia mencionan un acuerdo de esta índole.

47 La solución contraria a la expuesta en los apartados 44 y 45 de la presente sentencia tendría como efecto hacer depender la aplicación de las normas de la Unión en materia de IVA del Derecho fiscal interno de países terceros. Pues bien, a falta de indicación en este sentido, no puede presumirse que esa fuera la intención del legislador de la Unión.

48 Por otra parte, la interpretación conforme a la cual los Estados miembros pueden hacer uso de la facultad prevista en el artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b), de la Directiva del IVA sin tener en cuenta, en principio, el tratamiento fiscal que reciben los servicios con arreglo al Derecho fiscal interno del país tercero de que se trate, queda corroborada por el enfoque adoptado por el Comité del IVA, que es un Comité consultivo creado en virtud del artículo 398 de dicha Directiva, cuyas directrices, si bien carecen de efecto vinculante, no dejan de ser una ayuda para la interpretación de la Directiva del IVA (véase, en este sentido, el auto de 8 de octubre de 2020, Weindel Logistik Service, C-621/19, no publicado, EU:C:2020:814, apartado 48).

49 En efecto, de las directrices de dicho Comité [89.ª reunión, de 30 de septiembre de 2009, Documento B — taxud.d.1 (2010) 176579-645] se desprende que este acordó por unanimidad que el uso por parte de los Estados miembros de la facultad prevista en el artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b), de la referida Directiva para gravar los servicios efectivamente utilizados o explotados en su territorio no depende del tratamiento fiscal aplicado a dichos servicios fuera de la Unión. En particular, el hecho de que un servicio pueda estar sujeto al impuesto en un país tercero con arreglo a sus normas nacionales no impedirá a un Estado miembro someterlo al impuesto si tal servicio es utilizado o explotado efectivamente en el territorio de dicho Estado.

50 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que los servicios de itinerancia prestados por un operador de telefonía móvil, establecido en un país tercero, a sus clientes, que también están establecidos o tienen su domicilio o residencia habitual en ese país tercero, que les permiten utilizar la red nacional de comunicación móvil del Estado miembro en el que se encuentran temporalmente, deben

considerarse objeto de una «utilización o [de una] explotación efectivas» en el territorio de ese Estado miembro, en el sentido de la referida disposición, de modo que el mencionado Estado miembro puede considerar que el lugar de prestación de esos servicios de itinerancia está situado en su territorio cuando, sin perjuicio del tratamiento fiscal al que se sometan esos servicios con arreglo a la normativa tributaria interna de dicho país tercero, el ejercicio de la mencionada facultad tiene como efecto evitar la no imposición de esos servicios dentro de la Unión.

Costas

51 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

El artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada, a partir del 1 de enero de 2010, por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, debe interpretarse en el sentido de que los servicios de itinerancia prestados por un operador de telefonía móvil, establecido en un país tercero, a sus clientes, que también están establecidos o tienen su domicilio o residencia habitual en ese país tercero, que les permiten utilizar la red nacional de comunicación móvil del Estado miembro en el que se encuentran temporalmente, deben considerarse objeto de una «utilización o [de una] explotación efectivas» en el territorio de ese Estado miembro, en el sentido de la referida disposición, de modo que el mencionado Estado miembro puede considerar que el lugar de prestación de esos servicios de itinerancia está situado en su territorio cuando, sin perjuicio del tratamiento fiscal al que se sometan esos servicios con arreglo a la normativa tributaria interna de dicho país tercero, el ejercicio de la mencionada facultad tiene como efecto evitar la no imposición de esos servicios dentro de la Unión.

Firmas