

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

presentadas el 22 de octubre de 2020 (1)

Asunto C-593/19

SK Telecom Co. Ltd.

contra

Finanzamt Graz-Stadt

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria)]

«Remisión prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112 — Medidas dirigidas a evitar la doble imposición y la no imposición — Artículo 59 bis — Sector de las telecomunicaciones — Telefonía móvil — Servicios de itinerancia — Nacionales de terceros países que se encuentran temporalmente en el territorio de un Estado miembro — Lugar de las prestaciones — Posibilidad de trasladar tal lugar al territorio del Estado miembro de que se trate — Requisito de utilización o explotación efectiva en el territorio del Estado miembro — Casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia — Falta de pertinencia del tratamiento fiscal en el país tercero»

I. Introducción

1. Mediante resolución de 29 de julio de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de agosto de 2019, el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria) remitió al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial con el fin de que interpretase el artículo 59 bis, párrafo primero, letra b), de la Directiva 2006/112. (2)

2. Esta petición se ha formulado en el contexto de un litigio entre SK Telecom Co. Ltd, una sociedad establecida en Corea del Sur, y el Finanzamt de Graz-Stadt (Oficina Tributaria de la ciudad de Graz, Austria; en lo sucesivo, «Finanzamt») en relación con el tratamiento fiscal de los servicios de itinerancia prestados por dicha sociedad a usuarios residentes en Corea del Sur, pero que se encuentran en Austria con carácter temporal, y que consisten en darles acceso a una red de telefonía móvil en ese Estado miembro.

3. Mediante las cuestiones prejudiciales planteadas se pretende dilucidar, en lo esencial, si la disposición antes citada autoriza a la República de Austria a desplazar el lugar de tales

prestaciones de servicios de itinerancia a su territorio, de manera que queden sometidas al impuesto sobre el valor añadido (IVA) austriaco.

4. A lo largo de mis conclusiones, voy a proponer al Tribunal de Justicia que responda afirmativamente a dichas cuestiones.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

5. Dado que los servicios controvertidos en el litigio principal se prestaron durante el año 2011, la versión de la Directiva 2006/112 aplicable al litigio principal es la que resulta de las modificaciones introducidas en último lugar por la Directiva 2010/88, cuyo plazo de transposición expiraba el 1 de enero de 2011, con arreglo a su artículo 2. (3)

6. La Directiva 2006/112 incluye el título V, rubricado «Lugar de realización del hecho imponible». Dentro de ese Título V, el capítulo 3 está dedicado al «Lugar de realización de las prestaciones de servicios». Dicho capítulo 3 incluye la sección 3, dedicada a las «Disposiciones particulares». Los artículos 59, 59 *bis* y 59 *ter* de la Directiva 2006/112 pertenecen a esa sección 3. (4)

7. El artículo 59 de dicha Directiva, que pertenece a la subsección 9, titulada «Prestación de servicios fuera de la [Unión] a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo», establece:

«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;

[...]»

8. Por su parte, los artículos 59 *bis* y 59 *ter* de la Directiva 2006/112 figuran en la subsección 10, titulada «Medidas destinadas a evitar los casos de doble imposición y de no imposición».

9. A tenor del artículo 59 *bis* de la citada Directiva:

«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.

No obstante, esta disposición no se aplicará a los servicios prestados por vía electrónica en los casos en que se presten a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo no establecidas

en la [Unión].»

10. El artículo 59 *ter* de esa misma Directiva dispone:

«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 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].»

B. Derecho austriaco

11. El artículo 3 *bis* de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios) de 1994 (BGBl. 663/1994; en lo sucesivo «UStG 1994»), en la versión aplicable al litigio principal (BGBl. n.º 34/2010), dispone:

«[...]

(13) Se considerará que [las prestaciones de servicios], a que se refiere el apartado 14, están localizadas:

a) si su 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], se considerará que [la prestación de servicios] está localizada en el domicilio, la sede o la residencia habitual del destinatario del servicio en el territorio del país tercero;

[...]

(14) Se entenderá por [prestaciones de servicios], en el sentido del apartado 13, las siguientes:

[...]

12. los servicios de telecomunicaciones;

[...]

(16) Para evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, el Bundesminister für Finanzen (Ministerio Federal de Hacienda) podrá establecer, por vía reglamentaria, que las [prestaciones de servicios] cuya localización se determine con arreglo a los apartados 6, 7, 12 o al apartado 13, letra a), se consideren localizadas en el lugar de explotación o utilización de dichas [prestaciones de servicios]. Por consiguiente, podrá considerarse que el lugar de [prestación de los 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] a que se refiere el 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].»

12. A tenor del Reglamento del Bundesminister für Finanzen (Ministerio Federal de Hacienda)

sobre el traslado del lugar de las prestaciones distintas relativas a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión (BGBl. II?383/2003), en la versión aplicable al litigio principal (BGBl. II?221/2009):

«En virtud del artículo 3 bis, apartado 10, puntos 13 y 14, y del artículo 3 bis, apartado 13, de la UStG 1994, en la versión resultante de la Ley Federal BGBl. I?71/2003, dispongo:

Artículo 1. Cuando el lugar de una prestación contemplada en el artículo 3 bis, apartado 14, puntos 12 y 13, de 1994, BGBl. 663, en la versión de la Ley Federal BGBl. I?52/2009, se sitúe fuera del territorio de [la Unión] con arreglo al artículo 3 bis de la UStG 1994, [se entenderá que] la prestación se lleva a cabo en el territorio nacional, cuando este sea el lugar de utilización o explotación de la prestación.

Artículo 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.»

III. Litigio principal, cuestiones prejudiciales y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

13. SK Telecom es una empresa de telefonía móvil establecida en Corea del Sur.

14. En 2011, SK Telecom proporcionó servicios de telefonía móvil a algunos de sus clientes, establecidos, como ella, en Corea del Sur y que se encontraban en Austria temporalmente.

15. A fin de permitir a esas personas el uso de sus propios teléfonos móviles durante su estancia en Austria, un proveedor austriaco puso su red a disposición de SK Telecom a cambio de una tasa por la utilización más el impuesto sobre el valor añadido austriaco (20 %).

16. A su vez, SK Telecom facturaba a sus clientes las tarifas del servicio de itinerancia por el uso de la red austriaca.

17. A continuación, SK Telecom solicitó a la Oficina Tributaria la devolución del impuesto sobre el valor añadido que le había facturado el proveedor de red austriaco.

18. El Finanzamt desestimó esta solicitud de devolución. La desestimación se basa fundamentalmente en la obligación de gravar con el IVA austriaco las tarifas de itinerancia facturadas por SK Telecom a sus clientes, con arreglo al Reglamento austriaco sobre el traslado del lugar de las prestaciones, por cuanto esos servicios de telecomunicaciones no están sometidos, en Corea del Sur, a un impuesto comparable al IVA austriaco. Dado que SK Telecom realizó operaciones gravadas en Austria, no tenía derecho a la devolución del IVA por la vía del procedimiento de devolución simplificado.

19. Tras la desestimación de su recurso ante el Finanzamt, SK Telecom interpuso un nuevo recurso ante el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario).

20. El Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario), que es el órgano jurisdiccional remitente en el presente asunto, estimó el recurso de SK Telecom. Ese órgano jurisdiccional aclara que no basó su resolución en la eventual existencia de un impuesto comparable en el país tercero, sino en la incompatibilidad con el Derecho de la Unión del Reglamento austriaco sobre el traslado del lugar de las prestaciones, con arreglo al cual el lugar de prestación de los servicios de itinerancia prestados por SK Telecom se encuentra en el territorio austriaco.

21. Según dicho órgano jurisdiccional, de los artículos 59 *bis* y 59 *ter* de la Directiva 2006/112 se deduce que un Estado miembro solo puede trasladar el lugar de prestación a su territorio en relación con los servicios de telecomunicaciones prestados a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo establecidas dentro de la Unión.

22. En la práctica, esta interpretación implica que la prestación de servicios por parte de SK Telecom, que consiste en permitir a sus clientes establecidos en Corea del Sur que utilicen en Austria los servicios de telefonía móvil que tienen contratados, haciendo uso de la red de telefonía móvil austriaca, no es un hecho imponible en territorio austriaco. Por lo tanto, siguiendo esta interpretación, SK Telecom tendría derecho a obtener, por la vía de un procedimiento de devolución simplificado, la devolución del IVA austriaco abonado al operador de red austriaco.

23. Mediante sentencia de 13 de septiembre de 2019, el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria) estimó el recurso de casación interpuesto por el Finanzamt, anulando la resolución del Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario).

24. Según el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), mientras que el artículo 59 *ter* de la Directiva 2006/112 establece una *obligación* de trasladar el lugar de la prestación cuando una empresa establecida en un país tercero preste servicios de telecomunicaciones a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo establecidas en un Estado miembro, el artículo 59 *bis* de dicha Directiva establece una *facultad* de trasladar el lugar de la prestación en los supuestos no previstos en el artículo 59 *ter* de la citada Directiva.

25. Según dicho órgano jurisdiccional, y contrariamente al criterio expresado por el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario), mediante la aprobación del Reglamento austriaco sobre el traslado del lugar de las prestaciones, el legislador austriaco ha hecho un uso legítimo de la facultad contemplada en el artículo 59 *bis* de la Directiva 2006/112.

26. El Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) al que el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) ha devuelto el asunto, sigue albergando dudas respecto a la compatibilidad de dicho régimen nacional con el artículo 59 *bis* de la Directiva 2006/112.

27. En estas circunstancias, el Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario) ha decidido 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 [2006/112] 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 [2006/112] 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 [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?»

28. La petición de decisión prejudicial fue registrada en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 5 de agosto de 2019.

29. SK Telecom, los Gobiernos austriaco y español y la Comisión Europea presentaron observaciones escritas.

IV. Análisis

30. Mediante sus cuestiones prejudiciales, el tribunal remitente pretende fundamentalmente averiguar si el artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro puede trasladar a su territorio el lugar de los servicios de itinerancia que permiten utilizar una red de telefonía móvil situada en dicho Estado miembro, teniendo en cuenta que el prestador de dichos servicios es un operador de telefonía móvil establecido en un país tercero, que los destina a usuarios que tengan su domicilio o residencia habitual en ese país tercero pero que se encuentren temporalmente en el territorio de dicho Estado miembro.

31. Tras presentar los aspectos prácticos del presente asunto, así como la relación entre los artículos 59, 59 *bis* y 59 *ter* de la Directiva 2006/112, expondré los motivos por los cuales considero que procede contestar de forma afirmativa a las cuestiones prejudiciales del tribunal remitente.

A. Sobre los aspectos prácticos del presente asunto

32. Antes de acometer el examen de las dos cuestiones prejudiciales, quisiera despejar cualquier duda que pueda subsistir en relación con los aspectos prácticos del presente asunto.

33. En telefonía móvil, un servicio de itinerancia, como el servicio de que se trata en el litigio principal, implica dos prestaciones de servicios a efectos del IVA.

34. La primera prestación de servicios se refiere únicamente a las empresas de telecomunicaciones, y excluye a los usuarios de telefonía (relación «business-to-business» o «B2B»). Un proveedor de red activo en el país de itinerancia (Austria) abre su red a un operador de telefonía móvil establecido en el país de origen (SK Telekom, establecida en Corea), cobrándole una tasa.

35. La segunda prestación de servicios pone en relación al operador de telefonía móvil del país de origen (SK Telecom) con los usuarios de telefonía que han contratado sus servicios (relación «business-to-consumer» o «B2C»). Este operador «subarrienda», de alguna manera, el acceso a la red previamente obtenido por medio de la primera prestación a los usuarios que se encuentran en el país de itinerancia (Austria).

36. Aun cuando las cuestiones prejudiciales planteadas al Tribunal de Justicia se refieren únicamente a esa *segunda* prestación de servicios (entre SK Telecom y sus abonados), y más precisamente al lugar de esa prestación, dichas cuestiones prejudiciales han surgido con ocasión de una solicitud de devolución de IVA presentada por SK Telecom en relación con la *primera* prestación (entre SK Telecom y el operador de red austriaco).

37. En efecto, el operador de red austriaco aplicó el IVA austriaco con ocasión de la primera prestación de servicios. SK Telecom solicitó la devolución del importe de ese IVA austriaco. El

Finanzamt le denegó esa devolución argumentando que la segunda prestación de servicios también estaba sujeta al IVA austriaco.

38. De esta forma, dependiendo de las respuestas que dé el Tribunal de Justicia a las cuestiones prejudiciales planteadas, pueden contemplarse dos soluciones al litigio principal, como ha puesto de relieve atinadamente la Comisión:

– o bien el lugar de la segunda prestación de servicios se sitúa en Austria, caso en el cual SK Telecom está sujeta al IVA austriaco por los importes facturados a sus abonados, teniendo al mismo tiempo derecho a deducirse el IVA austriaco abonado previamente por la primera prestación;

– o bien el lugar de la segunda prestación de servicios se sitúa en Corea del Sur, supuesto en el que no se devenga el IVA austriaco por dicha prestación y SK Telecom tiene derecho a que se le devuelva el IVA abonado previamente por la primera prestación.

39. La Comisión ha expresado ciertas reservas respecto a que la primera prestación de servicios esté sujeta al IVA en Austria. Dicha institución ha precisado que, de acuerdo con la regla general establecida en el artículo 44 de la Directiva 2006/112, el lugar de prestación de servicios entre sujetos pasivos (relación «B2B») se sitúa en el lugar en el que el destinatario de las prestaciones tenga la sede de su actividad económica, es decir, Corea del Sur por lo que se refiere a SK Telecom. (5)

40. No considero oportuno que el Tribunal de Justicia aborde esta problemática, por cuanto, de una parte, no se ha interrogado al Tribunal de Justicia acerca de esta primera prestación de servicios, y, de otra, la petición de decisión prejudicial no facilita ninguna explicación al respecto.

41. En cualquier caso, esta incertidumbre en relación con la sujeción al IVA en Austria de la primera prestación de servicios no obsta a la pertinencia de las cuestiones prejudiciales planteadas por el tribunal remitente, dado que la sujeción de la segunda prestación de servicios al IVA austriaco depende de las respuestas que dé el Tribunal de Justicia a esas cuestiones prejudiciales.

42. Por último, SK Telecom ha afirmado que sería «artificial», en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. (6) separar las distintas comunicaciones con origen en una misma tarjeta SIM. Por lo tanto, según dicha sociedad, los servicios de itinerancia controvertidos en el litigio principal forman parte de una única prestación de servicios de telefonía móvil a sus usuarios, que está localizada en Corea del Sur y escapa del IVA en la Unión.

43. No me convence esta alegación. Debo recordar que cada prestación debe normalmente considerarse distinta e independiente a efectos del IVA. (7) De esta manera, solo cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente formen una sola prestación económica indisociable, cuya división resultaría artificial, debe considerarse que constituyen una prestación única, a efectos del IVA. (8)

44. Pues bien, unos servicios de itinerancia, como los controvertidos en el litigio principal, que consisten en ofrecer acceso a una red de telefonía móvil en un país distinto del país de origen, pueden disociarse objetivamente de los servicios de telefonía móvil prestados en el país de origen.

45. Como, con razón, ha señalado el Gobierno español, en la práctica, las facturas dirigidas a los usuarios permiten normalmente identificar los servicios de itinerancia como servicios diferenciados del acceso a la red local. Estas facturas indican, en particular, el número de llamadas entrantes y salientes, así como los datos consumidos, por medio de los servicios de

itinerancia, a través de la red del Estado visitado. De esta manera, aunque el cliente deba disponer de un contrato con el operador de su país de origen para acceder a los servicios de itinerancia, estos constituyen un servicio diferente y no accesorio del prestado por el proveedor a sus clientes para poder acceder a la red local.

B. Sobre la articulación de los artículos 59, 59 bis y 59 ter de la Directiva 2006/112

46. Los artículos 59, 59 bis y 59 ter de la Directiva 2006/112 establecen criterios de conexión específicos en relación con el lugar de realización de algunas prestaciones de servicios. (9)

47. Con carácter preliminar, tengo que señalar que el tribunal remitente se basa, con razón, en la premisa de que los servicios de itinerancia controvertidos en el litigio principal son «servicios de telecomunicación» en el sentido del artículo 24, apartado 2, de la Directiva 2006/112. (10) Esta premisa no ha sido rebatida por ninguna de las partes que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia.

48. Cuando el Derecho nacional no establezca ninguna excepción con arreglo al artículo 59 bis de la Directiva 2006/112, ha de deducirse del artículo 59, letra i), de dicha Directiva que el lugar de prestación de los servicios de telecomunicaciones, 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, es decir, *fuera de la Unión*.

49. Por decirlo de una forma más sencilla, la citada disposición establece que *no estarán sujetos al IVA* los servicios de telecomunicaciones prestados a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo y tengan su domicilio o residencia habitual fuera de la Unión.

50. Sin embargo, el artículo 59 bis de la Directiva 2006/112 ofrece a los Estados miembros la posibilidad de establecer excepciones a dicho principio, si se cumplen determinadas condiciones, trasladando el lugar de esas prestaciones de servicios a su territorio.

51. De la petición de decisión prejudicial y de las observaciones del Gobierno austriaco y de la Comisión resulta que la República de Austria hizo uso de esta posibilidad al aprobar el Reglamento del Ministerio federal de Hacienda sobre el traslado del lugar de las otras prestaciones relativas a los servicios de telecomunicaciones, en su versión aplicable al litigio principal. (11)

52. Debo precisar que el artículo 59 ter de la Directiva 2006/112 hace *obligatorio* ese traslado del lugar de los servicios de telecomunicaciones cuando estos se presten a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, pero que tengan su domicilio o residencia habitual *dentro de la Unión*. Este último requisito no se cumple en relación con los servicios controvertidos en el litigio principal, puesto que estos se prestan a personas que ciertamente no tienen la condición de sujeto pasivo pero que tienen su domicilio o residencia habitual *fuera de la Unión*, a saber, en Corea del Sur. Por lo tanto, dicha disposición carece de pertinencia a efectos de responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por el tribunal remitente, como han puesto de relieve con toda razón el Gobierno español y la Comisión.

53. Además, debo precisar que el ámbito de aplicación de *la opción ofrecida* en el artículo 59 *bis* de la Directiva 2006/112 es más amplio que el de *la obligación impuesta* en el artículo 59 *ter* de dicha Directiva, como con razón ha señalado la Comisión. En otros términos, y como resulta del tenor de ambas disposiciones, la facultad ofrecida a los Estados por el artículo 59 *bis* de la citada Directiva no se limita las hipótesis contempladas en el artículo 59 *ter* de esa misma Directiva.

54. Una vez hecha esta precisión, y para dar respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas por el tribunal remitente, es preciso examinar los requisitos a que se supedita la aplicación, por parte de un Estado miembro, de la opción ofrecida por el artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b), de la Directiva 2006/112 de trasladar a su territorio el lugar de algunas prestaciones de servicios, en particular, de telecomunicación.

55. A este respecto deben distinguirse dos requisitos.

56. En primer lugar, «la utilización o la explotación efectivas» de los servicios debe llevarse a cabo en el territorio del Estado miembro de que trate. Este requisito es objeto de la primera cuestión prejudicial planteada por el tribunal remitente.

57. En segundo lugar, los Estados miembros pueden hacer uso de esta facultad «a fin de evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia». Este requisito es objeto de la segunda cuestión prejudicial.

C. Sobre el requisito de utilización o de explotación efectivas de los servicios en el territorio del Estado miembro de que se trate (primera cuestión prejudicial)

58. Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente solicita que se dilucide, fundamentalmente, si el artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de considerar que unos servicios de itinerancia que permiten utilizar una red de telefonía móvil situada en un Estado miembro y son prestados por un operador de telefonía móvil establecido en un país tercero a usuarios que tengan su domicilio o residencia habitual en ese país tercero pero que se encuentren temporalmente en el territorio de ese Estado miembro son objeto de una «utilización o explotación efectiva» en el territorio de dicho Estado miembro.

59. Los Gobiernos austriaco y español, así como la Comisión proponen que se responda afirmativamente a esta cuestión prejudicial, contrariamente a SK Telecom.

60. Antes de dar respuesta a esta cuestión prejudicial, debo señalar, a mi pesar, la existencia de incoherencias bastante sorprendentes, también señaladas por SK Telecom, entre las versiones lingüísticas de la expresión «utilización o explotación efectivas» utilizada en el artículo 59 *bis*, párrafo primero, de la Directiva 2006/112. En efecto, dependiendo de las versiones lingüísticas que se consulten, esta expresión adopta la forma de «utilización explotación efectivas» o la de «utilizacióny explotación efectivas».

61. El origen de esta expresión se halla en el antiguo artículo 9, apartado 3, de la Sexta Directiva 77/388/CEE. (12) Pues bien, por lo que se refiere a esa disposición, ya existía una divergencia entre las versiones lingüísticas que utilizan la conjunción «o» y las que utilizan la conjunción «y». (13) Debo precisar que el Tribunal de Justicia interpretó dicha disposición en la sentencia *Athesia Druck*, que trataba de prestaciones de publicidad, pero sin que se resolviera la problemática de esta disparidad entre versiones lingüísticas. (14)

62. Considero que, en su Propuesta de refundición de la Sexta Directiva 77/388, que iba a llevar a la aprobación de la Directiva 2006/112, la Comisión propuso la armonización de todas las versiones lingüísticas, preconizando que se empleara la conjunción «o». (15)
63. Curiosamente, al aprobar la Directiva 2006/112, el bando de la «o» ganó, bien es cierto, numerosos adeptos, de conformidad con la Propuesta de la Comisión, sin llegar a ganar del todo. En efecto, las versiones inglesa, neerlandesa y sueca del artículo 58 (futuro artículo 59 *bis*) de dicha Directiva, en su versión inicial, siguieron fieles al bando de la «y». (16)
64. Para complicar aún más las cosas, con la aprobación de la Directiva 2008/8, varias versiones lingüísticas —concretamente, las versiones en lenguas italiana y portuguesa— volvieron al bando de la «y». Así, desde entonces, las versiones lingüísticas del artículo 59 *bis* de la Directiva 2006/112, antiguo artículo 58 de dicha Directiva, están divididas entre el bando de la «o» y el bando de la «y». (17)
65. Deseo poner de relieve que esta divergencia subsiste hoy en la versión de la citada Directiva resultante de las modificaciones introducidas por la Directiva 2020/285. (18)
66. En mi opinión, los imperativos de seguridad jurídica exigen resolver esta disparidad entre las versiones lingüísticas del artículo 59 *bis* de la Directiva 2006/112.
67. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, especialmente, en materia de legislación sobre el IVA, las disposiciones del Derecho de la Unión deben ser interpretadas y aplicadas de modo uniforme a la luz de las versiones en todas las lenguas de la Unión. En caso de divergencia entre las distintas versiones lingüísticas de una disposición de Derecho de la Unión, esta debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en la que se integra. (19)
68. Conforme a dicha jurisprudencia, hay, en mi opinión, cuatro motivos que justifican que el artículo 59 *bis* de la Directiva 2006/112 se interprete en el sentido de que exige una utilización o una explotación efectiva de los servicios de que se trate en el territorio del Estado miembro.
69. En primer lugar, esta interpretación es conforme a la voluntad explícita de la Comisión, cuando hizo su Propuesta de refundición de la Sexta Directiva 77/388, de armonizar todas las versiones lingüísticas optando por la expresión «la utilización o la explotación efectiva», como he señalado en el punto 62 de las presentes conclusiones. No parece que el legislador de la Unión (el Consejo de la Unión Europea y el Parlamento Europeo, a efectos de esa Directiva) se haya opuesto a esta voluntad, de manera que el hecho de que se mantenga la disparidad entre las versiones lingüísticas podría ser el resultado de traducciones un tanto desafortunadas de dicha expresión.
70. En segundo lugar, dicha interpretación es conforme a la voluntad del legislador de la Unión de definir el lugar de las prestaciones de servicios, por regla general, como el lugar donde se realiza efectivamente el consumo. (20) Más aún, como con razón ha recordado el Gobierno austriaco, esta voluntad se atiene a la opinión expresada al respecto por el Comité del IVA, (21) en el sentido de que «el Comité del IVA coincide casi unánimemente en que debe presumirse que el lugar de utilización o de explotación efectivas de los servicios de telecomunicaciones, de los servicios de radiodifusión y de televisión, y de los servicios electrónicos se sitúa allí donde el destinatario de las prestaciones está *efectivamente en condiciones de utilizar* el servicio que se le presta. En circunstancias normales, se tratará del lugar físico donde se preste el servicio.»
71. En tercer lugar, esta interpretación se impone desde un punto de vista semántico, debido a

la relación entre los términos «utilización» y «explotación». La *Académie française* define la explotación como «la acción de explotar un bien, de sacarle partido, de gestionarlo, con el fin de obtener de este una ganancia». Con arreglo a esta definición usual, no es posible explotar un bien *sin utilizarlo*. En otros términos, toda explotación presupone una utilización, expresión esta última que reviste un significado más general.

72. Por lo tanto, según esta interpretación, la palabra «utilización» carece de efecto útil en la expresión «utilización y explotación efectivas» (que siempre requeriría una explotación), pero no en la expresión «utilización o explotación efectiva» (que se referiría, o bien a la simple utilización, o bien a la explotación).

73. Por último, y, en cuarto lugar, la interpretación favorable a la expresión «utilización o explotación» resulta del contexto en el que se inscribe el artículo 59 *bis* de la Directiva 2006/112. El término «explotación» reviste una connotación económica, como demuestra la definición dada por la *Académie française*, más arriba citada. Pues bien, con arreglo al artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva, todas las actividades económicas implican, salvo excepción, la sujeción al IVA. Por lo tanto, la expresión «utilización y explotación efectivas» más bien excluiría los servicios prestados a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo del ámbito de aplicación del artículo 59 *bis* de la citada Directiva por el hecho de que no «explotan» los servicios mencionados.

74. Tal interpretación resultaría incompatible con el contexto normativo en que se inscribe dicha disposición, y ello por, al menos, dos razones. De una parte, el párrafo segundo del artículo 59 *bis* de la Directiva 2006/112 excluye específicamente de su ámbito de aplicación algunos servicios prestados a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, lo cual implica, lógicamente, que tales servicios están, en principio, comprendidos en dicha disposición. De otra parte, el citado artículo 59 *bis* permite a los Estados miembros establecer una excepción al artículo 59 de dicha Directiva, que solo contempla servicios prestados a personas no sujetas al IVA.

75. Así, y para resumir, no puede cuestionarse que el artículo 59 *bis*, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 se refiere a servicios prestados a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo. Pues bien, las personas que no tienen la condición de sujeto pasivo no «explotan» los servicios que se les presta, lo cual implicaría una actividad económica, contentándose con «utilizarlos». Por consiguiente, esta disposición ha de interpretarse necesariamente en el sentido de que exige «la utilización o la explotación efectiva» de los servicios en el territorio del Estado miembro de que se trate.

76. De todo ello deduzco que el artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que exige la utilización o la explotación efectiva de los servicios en el territorio del Estado miembro de que se trate.

77. Pues bien, no me cabe ninguna duda de que unos servicios de itinerancia, como los controvertidos en el asunto principal, son objeto de una *utilización* efectiva en el territorio del Estado miembro de que se trata.

78. Debo recordar que tales servicios de itinerancia únicamente se refieren a la utilización de una red de telefonía móvil situada en el Estado miembro de que se trate por usuarios que se encuentren en ese Estado miembro temporalmente, concretamente, en el asunto principal, en Austria, excluyéndose la parte de los servicios de telecomunicaciones que implica la utilización de una red de telefonía móvil en el país tercero de origen, concretamente, Corea del Sur, en el litigio principal. (22)

79. Considero que hay tres factores que hacen que la balanza se incline marcadamente hacia

la utilización efectiva de los servicios de itinerancia en el Estado miembro de que se trata.

80. Primero, la red de telefonía móvil utilizada se encuentra en ese Estado miembro. Segundo, los usuarios a los que se concede el acceso a esa red se encuentran temporalmente en dicho Estado miembro. Tercero, y como ha observado el Gobierno español, tales servicios de itinerancia solo pueden recibirse en el territorio de dicho Estado miembro. En efecto, en las circunstancias del litigio principal, su presencia en el territorio austriaco es la única razón por la cual unos usuarios que residen Corea del Sur solicitan el acceso a una red de telefonía móvil austriaca.

81. Además, como acertadamente ha puesto de relieve la Comisión, el acceso de los clientes coreanos a la red de telefonía móvil austriaca se produce de manera idéntica al acceso a esa misma red del que se beneficia un cliente austriaco, lo cual es un claro indicio de utilización efectiva en Austria.

82. Por consiguiente, estoy convencido de que los servicios controvertidos en el litigio principal se utilizan efectivamente en territorio austriaco.

83. Habida cuenta de lo anterior, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión prejudicial de la siguiente manera. El artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de considerar que unos servicios de itinerancia que permiten utilizar una red de telefonía móvil situada en un Estado miembro y son prestados por un operador de telefonía móvil establecido en un país tercero a usuarios que tengan su domicilio o residencia habitual en ese país tercero pero que se encuentren temporalmente en el territorio de ese Estado miembro son objeto de «utilización efectiva» en el territorio de dicho Estado miembro.

D. Sobre el requisito de evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia (segunda cuestión prejudicial)

84. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, fundamentalmente, si el artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el requisito de evitar los «casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia» se cumple cuando unos servicios de itinerancia, como los que se describen en la primera cuestión prejudicial, no están sujetos a un impuesto comparable al IVA en el país tercero de que se trate.

85. En la misma línea argumental desarrollada por el propio tribunal remitente, así como por el Gobierno español y la Comisión, considero que la eventual imposición en el país tercero de que se trata, Corea del Sur, en el litigio principal, es un dato que carece de pertinencia a efectos de aplicar la citada disposición.

86. En efecto, cualquier otra interpretación conduciría a supeditar la aplicación de normas fiscales armonizadas a escala de la Unión al tratamiento fiscal que se aplique en un país tercero. Aunque tal supeditación no sea inconcebible en sí misma, debe ser objeto de una decisión explícita e inequívoca en ese sentido por parte del legislador de la Unión. Pues bien, no es el caso del artículo 59 *bis* de la Directiva 2006/112, que no menciona los terceros países.

87. Esta interpretación se ve corroborada por la opinión expresada sobre esta cuestión por el Comité del IVA, (23) a tenor de la cual, «el Comité del IVA coincide unánimemente en que hacer uso de esta facultad por parte de los Estados miembros para gravar los servicios efectivamente utilizados o explotados en su territorio no depende del tratamiento fiscal al que estén sujetos los servicios fuera de la Comunidad. En particular, el hecho de que pueda gravarse un servicio en un

país tercero con arreglo a sus normas nacionales no impedirá que un Estado miembro grave tal servicio si es utilizado o explotado efectivamente en su territorio.»

88. En realidad, la expresión «casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia» se refiere al tratamiento fiscal *a escala de la Unión*. En otros términos, el uso, por parte de un Estado miembro, de las opciones ofrecidas por el artículo 59 *bis* de la Directiva 2006/112 queda supeditado a la existencia de un caso de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia *a escala de la Unión*.

89. Por lo que se refiere, más concretamente, al artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b), de la Directiva 2006/112, es evidente que el recurso al citado precepto no podrá estar justificado por la voluntad de evitar la doble imposición, dado que, en la práctica, conduce a gravar la prestación de servicios a que se refiere en el Estado miembro de que se trate.

90. En cambio, el recurso a esta opción podrá estar justificado por la voluntad de evitar un caso de no imposición o de distorsiones de la competencia dentro de la Unión.

91. En el contexto del litigio principal, no se cuestiona que los servicios de itinerancia controvertidos no están sujetos al IVA en otro Estado miembro. Por lo tanto, el recurso, por parte de la República de Austria, al artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b), de la Directiva 2006/112, con vistas a trasladar el lugar de tales prestaciones de servicios a su territorio, de manera que queden sometidas al IVA austriaco, está justificado por la voluntad de evitar un caso de no imposición dentro de la Unión.

92. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la segunda cuestión prejudicial de la siguiente manera. El artículo 59 *bis*, párrafo primero, letra b), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se cumple el requisito de evitar «casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia» cuando unos servicios de itinerancia, como los que se describen en la primera cuestión prejudicial, no están sujetos al IVA dentro de la Unión, lo cual es un caso de no imposición en el sentido del citado precepto. En cambio, el tratamiento fiscal en un país tercero carece de pertinencia a efectos de aplicar de dicha disposición.

V. Conclusión

93. A la vista de cuanto antecede, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales del Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal de lo Tributario, Austria):

«1) 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, modificada por la Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010 debe interpretarse en el sentido de considerar que unos servicios de itinerancia que permiten utilizar una red de telefonía móvil situada en un Estado miembro, prestados por un operador de telefonía móvil establecido en un país tercero a usuarios que tengan su domicilio o residencia habitual en ese país tercero pero que se encuentren temporalmente en el territorio de ese Estado miembro son objeto de «utilización efectiva» en el territorio de dicho Estado miembro.

2) El artículo 59 *bis*, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/88, también debe interpretarse en el sentido de que el requisito de evitar «casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia» se cumple cuando unos servicios de itinerancia, como los que se describen en la primera cuestión prejudicial, no están sujetos al IVA dentro de la Unión, lo que es un caso de «no imposición» en el sentido de dicho

precepto. En cambio, el tratamiento fiscal en un país tercero carece de pertinencia a efectos de aplicar esa misma disposición.»

1 Lengua original: francés.

2 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), modificada por la Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010 (DO 2010, L 326, p. 1), en lo sucesivo, «Directiva 2006/112».

3 Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010 (DO 2010, L 326, p. 1). Debo aclarar además que las disposiciones cuya interpretación es precisa para dar respuesta a las cuestiones prejudiciales, y más especialmente, el artículo 59 *bis* de la Directiva 2006/112 fueron modificadas, por última vez, por el artículo 2 de la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE (DO 2008, L 44, p. 11).

4 Debo señalar que, desde el 1 de enero de 2015, dichas disposiciones han experimentado cambios sustanciales en virtud del artículo 5 de la Directiva 2008/8, que incluyen, entre otras cosas, la supresión del artículo 59, párrafo primero, letra i), del artículo 59 *bis*, párrafo segundo, y del artículo 59 *ter* de la Directiva 2006/112.

5 Si, como sugiere la Comisión, el IVA austriaco ha sido percibido por *error*, es evidente que, por lo que se refiere a esta primera prestación de servicios, SK Telecom podrá conseguir la devolución de este impuesto indebidamente percibido. Debo aclarar que se trata de un supuesto diferente del procedimiento de «devolución» del IVA mencionado en el punto 38 de las presentes conclusiones, dado que este último procedimiento tiene por objeto un IVA debidamente percibido, pero cuya devolución puede solicitar SK Telecom si no ha llevado a cabo operaciones sujetas en Austria.

6 Véanse, en particular, las sentencias de 25 de febrero de 1999, CPP (C?349/96, EU:C:1999:93), apartados 26 a 32; de 27 de septiembre de 2012, Field Fisher Waterhouse (C?392/11, EU:C:2012:597), apartados 13 a 28, y de 27 de junio de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C?155/12, EU:C:2013:434), apartados 19 a 26.

7 Véase, en particular, la sentencia de 27 de septiembre de 2012, Field Fisher Waterhouse (C?392/11, EU:C:2012:597), apartado 14 y jurisprudencia citada.

8 Véase, en particular, la sentencia de 27 de junio de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C?155/12, EU:C:2013:434), apartado 21 y jurisprudencia citada.

9 Según reiterada jurisprudencia, los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112 no tienen primacía sobre los artículos 46 a 59 *bis* de esta. Es preciso preguntarse en si cada situación concreta se corresponde con alguno de los casos mencionados en los artículos 46 a 59 *bis* de la citada Directiva. Si no sucede así, podrá considerarse que la referida situación está comprendida dentro del ámbito de aplicación de los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112 [véanse, en particular, las sentencias de 8 de diciembre de 2016, A y B, C?453/15, EU:C:2016:933, apartado 18; de 13 de marzo de 2019, Srf konsulterna, C?647/17, EU:C:2019:195, apartados 20 y 21, y de 2 de julio de 2020, Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Servicio de alojamiento en un centro de datos), C?215/19, EU:C:2020:518, apartados 51 y 54].

10 A tenor de dicha disposición, 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».

11 Véase el 12 de las presentes conclusiones.

12 Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1).

13 Las siguientes versiones lingüísticas utilizaban la conjunción «y»: Véanse especialmente las versiones en las lenguas francesa («l'utilisation et l'exploitation effectives»), inglesa («effective use and enjoyment»), italiana («l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego»), española («la utilización y la explotación efectivas»), neerlandesa («het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie»), portuguesa («a utilização e a exploração efectivas») y sueca («den egentliga användningen och utnyttjandet»). Las siguientes versiones lingüísticas utilizaban la conjunción «o»: Véanse, en particular, las versiones en las lenguas alemana («tatsächliche Nutzung oder Auswertung») y danesa («faktiske benyttelse eller udnyttelse»).

14 Sentencia de 19 de febrero de 2009 (C-1/08, EU:C:2009:108), apartados 28 a 33.

15 Comisión, Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común de impuesto sobre el valor añadido (refundición), COM(2004) 0246 final, 15 de abril de 2004, artículo 58. Véanse especialmente las versiones inglesa («effective use or enjoyment»), alemana («tatsächliche Nutzung oder Auswertung»), danesa («faktiske benyttelse eller udnyttelse»), francesa («l'utilisation ou l'exploitation effectives»), italiana («l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego»), española («la utilización o la explotación efectivas»), neerlandesa («het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie»), portuguesa («a utilização ou a exploração efectivas») y sueca («den egentliga användningen eller det egentliga utnyttjandet»).

16 Versiones lingüísticas que utilizan la conjunción «y»: véanse especialmente las versiones inglesa («effective use and enjoyment»), neerlandesa («het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie») y sueca («den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet»). Versiones lingüísticas que utilizan la conjunción «o»: véanse especialmente las versiones alemana («tatsächliche Nutzung oder Auswertung»), danesa («faktiske benyttelse eller udnyttelse»), francesa («l'utilisation ou l'exploitation effectives»), italiana («l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego»), española («la utilización o la explotación efectivas») y portuguesa («a utilização ou a exploração efectivas»).

17 Versiones lingüísticas que utilizan la conjunción «y»: véanse especialmente las versiones inglesa («effective use and enjoyment»), italiana («l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione»), neerlandesa («het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie»), portuguesa («a utilização e a exploração efectivas») y sueca («den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet»). Versiones lingüísticas que utilizan la conjunción «o»: véanse especialmente las versiones alemana («tatsächliche Nutzung oder Auswertung»), danesa («faktiske benyttelse eller udnyttelse»), francesa («l'utilisation ou l'exploitation effectives»), española («la utilización o la explotación efectivas»).

18 Directiva del Consejo, de 18 de febrero de 2020, por la que se modifica la Directiva 2006/112(DO 2020, L 62, p. 13). Esta Directiva es aplicable a partir del 1 de enero de 2025, con arreglo a su artículo 3, apartado 1.

19 Véanse, en particular, las sentencias de 26 de septiembre de 2013, Comisión/Finlandia

(C-309/11, no publicada, EU:C:2013:610), apartado 49, y de 12 de octubre de 2017, Lombard Ingitlan Lizing (C-404/16, EU:C:2017:759), apartado 21.

20 Véase, a este respecto, el considerando 3 de la Directiva 2008/8: «En todas las prestaciones de servicios, el lugar de imposición debe ser, en principio, aquel donde se realiza efectivamente el consumo. [...]». Véase también la sentencia de 13 de marzo de 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), apartado 29. Con ánimo de ser exhaustivo, debo precisar también que la Directiva 2008/8 ha modificado profundamente el régimen establecido por la Directiva 1999/59/CE del Consejo, de 17 de junio de 1999, por la que se modifica la Sexta Directiva 77/388/ (DO 1999, L 162, p. 63). Por consiguiente, los argumentos esgrimidos por SK Telecom y extraídos de los considerandos de la Directiva 1999/59 carecen de pertinencia para el presente asunto.

21 Comité del IVA, Directrices resultantes de la LXXXIX sesión, de 30 de septiembre de 2009, Documento B, Taxud.D.1(2010)176579, n.º 645, que pueden consultarse en la dirección https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf

22 Véase el punto 35 de las presentes conclusiones.

23 Comité del IVA, Directrices resultantes de la LXXXIX sesión, de 30 de septiembre de 2009, Documento B, Taxud.D.1(2010)176579, n.º 645, que pueden consultarse en la dirección https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf