

Downloaded via the EU tax law app / web

Edição provisória

CONCLUSÕES DO ADVOGADO?GERAL

HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

apresentadas em 22 de outubro de 2020 (1)

Processo C?593/19

SK Telecom Co. Ltd.

contra

Finanzamt Graz?Stadt

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributário, Áustria)]

«Reenvio prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112 – Prevenção da dupla tributação ou da não tributação – Artigo 59.º?A – Setor das telecomunicações – Telefonia móvel – Serviços de itinerância – Nacionais de países terceiros que residem temporariamente no território de um Estado?Membro – Lugar das prestações – Possibilidade de transferência desse lugar para o território do Estado?Membro em causa – Requisito de utilização e de exploração efetiva no território do Estado?Membro – Casos de dupla tributação, de não tributação ou de distorções de concorrência – Irrelevância do tratamento fiscal no país terceiro»

I. Introdução

1. Por decisão de 29 de julho de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 5 de agosto de 2019, o Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributário, Áustria) submeteu ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial relativo à interpretação do artigo 59.º?A, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva 2006/112 (2).

2. Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a SK Telecom Co. Ltd, uma sociedade com sede na Coreia do Sul, ao Finanzamt Graz?Stadt (Serviço de Finanças da cidade de Graz, Áustria) (a seguir «Finanzamt») a respeito do tratamento fiscal dos serviços de itinerância prestados por esta sociedade a utilizadores residentes na Coreia do Sul mas que residem temporariamente na Áustria, que consiste em dar?lhes acesso a uma rede de telefonia móvel neste Estado?Membro.

3. As questões submetidas visam, no essencial, determinar se a disposição referida autoriza a República da Áustria a transferir o lugar dessas prestações de serviços de itinerância para o seu território, com a consequência de que serão sujeitas ao imposto sobre o valor austríaco (IVA)

austríaco.

4. Na sequência das minhas conclusões, proporei ao Tribunal de Justiça que responda afirmativamente a estas questões.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

5. Tendo os serviços em causa no processo principal sido prestados durante o ano de 2011, a versão da Diretiva 2006/112 aplicável ao litígio no processo principal é a que resulta das alterações introduzidas em último lugar pela Diretiva 2010/88, cujo prazo de transposição expirava em 1 de janeiro de 2011 por força do seu artigo 2.º (3).

6. A Diretiva 2006/112 inclui um título V com a epígrafe «Lugar das operações tributáveis». Neste título V, o capítulo 3 é consagrado ao «Lugar das prestações de serviços». Este capítulo 3 inclui uma secção 3 dedicada às «Disposições específicas». Os artigos 59.º, 59.ºA e 59.ºB da Diretiva 2006/112 enquadram-se nesta secção 3 (4).

7. O artigo 59.º desta diretiva, que integra uma subsecção 9, com a epígrafe «Prestações de serviços efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos e que estejam estabelecidas fora da [União]», enuncia:

«O lugar das prestações dos serviços a seguir enumerados, efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos e estejam estabelecidas ou tenham domicílio ou residência habitual fora da [União], é o lugar onde essas pessoas estão estabelecidas ou têm domicílio ou residência habitual:

[...]

i) Serviços de telecomunicações;

[...]»

8. Os artigos 59.ºA e 59.ºB da Diretiva 2006/112 constam, por seu turno, da subsecção 10, com a epígrafe «Prevenção da dupla tributação ou da não tributação».

9. Nos termos do artigo 59.ºA da referida diretiva:

«A fim de evitar casos de dupla tributação, de não tributação ou de distorções de concorrência, os Estados-Membros podem, no que diz respeito aos serviços cujo lugar de prestação se rege pelos artigos 44.º, 45.º, 56.º e 59.º, considerar:

a) O lugar das prestações desses serviços ou de alguns desses serviços situado no seu território como se estivesse situado fora da [União], quando a utilização e a exploração efetivas dos serviços tenham lugar fora da [União];

b) O lugar das prestações desses serviços ou de alguns desses serviços situado fora da [União] como se estivesse situado no seu território, quando a utilização e a exploração efetivas dos serviços tenham lugar no seu território.

Todavia, a presente disposição não é aplicável aos serviços prestados por via eletrónica a pessoas que não sejam sujeitos passivos e que estejam estabelecidas fora da [União].»

10. O artigo 59.ºB desta mesma diretiva dispõe:

«Os Estados-Membros aplicam a alínea b) [do primeiro parágrafo] do artigo 59.ºA aos serviços de telecomunicações e aos serviços de radiodifusão e televisão a que se refere a alínea j) do primeiro parágrafo do artigo 59.º, prestados a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou com domicílio ou residência habitual num Estado-Membro, por sujeitos passivos cuja sede de atividade económica ou estabelecimento estável a partir do qual são prestados os serviços se situe fora da [União] ou que, na falta de sede ou de estabelecimento estável, tenham domicílio ou residência habitual fora da [União].»

B. Direito austríaco

11. O § 3ºA da Umsatzsteuergesetz (Lei do imposto sobre o volume de negócios) de 1994 (BGBl. 663/1994, a seguir «UStG 1994»), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (BGBl. n.º 34/2010), dispõe:

«[...]

(13) Considera-se lugar das outras prestações, na aceção do n.º 14,:

a) se o destinatário não for um empresário, na aceção do n.º 5, ponto 3, e não tiver o seu domicílio, a sua sede ou a sua residência habitual no território da [União], o lugar da outra prestação é o domicílio, a sede ou a residência habitual do destinatário no território do país terceiro;

[...]

(14) Consideram-se outras prestações, na aceção do n.º 13:

[...]

Os serviços de telecomunicações;

[...]

(16) A fim de evitar casos de dupla tributação, de não tributação ou de distorções de concorrência, o Bundesminister für Finanzen (Ministro Federal das Finanças) pode prever, por regulamento, que as outras prestações cujo lugar de prestação seja determinado em conformidade com os n.os 6, 7, 12 ou 13, alínea a), se consideram como estando situadas no lugar onde as outras prestações são utilizadas ou exploradas. Por conseguinte, pode considerar-se que o lugar da outra prestação se situa:

1. no território do país terceiro em vez do território nacional; e

2. no território nacional, em vez do território do país terceiro. A presente disposição não é aplicável às prestações, na aceção do n.º 14, ponto 14, quando o destinatário não é um empresário, na aceção do n.º 5, ponto 3, e não tenha o seu domicílio, sede ou residência habitual no território da [União].»

12. Nos termos do regulamento do Bundesminister für Finanzen (Ministro Federal das Finanças) sobre a transferência do lugar das outras prestações relativas aos serviços de telecomunicações, de radiodifusão e de televisão (BGBl. II n.º 383/2003), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (BGBl. II n.º 221/2009):

«Em conformidade com o § 3ºA, n.º 10, pontos 13 e 14, e com o § 3.ºA, n.º 13, da UStG 1994, na versão da lei federal BGBl. I 71/2003, decide-se:

Artigo 1.º Quando o lugar de uma prestação referida no § 3ºA, n.º 14, pontos 12 e 13, da UStG 1994, BGBl. n.º 663, na versão da lei federal BGBl. I n.º 52/2009, se situa fora do território da [União] nos termos do § 3ºA da UStG 1994, a prestação é cumprida no território nacional, quando aí é utilizada ou explorada.

Artigo 2.º Entende-se por serviços de telecomunicações os serviços que tenham por objeto a transmissão, emissão e receção de sinais, texto, imagem e som ou de informações de qualquer natureza através de fios, rádio, meios óticos ou outros meios eletromagnéticos, incluindo a cessão ou a concessão com eles relacionadas de direitos de utilização de meios para a transmissão, emissão ou receção.»

III. Litígio no processo principal, questões prejudiciais e tramitação do processo no Tribunal de Justiça

13. A SK Telecom é uma empresa de telefonia móvel com sede na Coreia do Sul.

14. Em 2011, a SK Telecom prestou serviços de telefonia móvel a alguns dos seus clientes, também domiciliados na Coreia do Sul, que residiam temporariamente na Áustria.

15. Para permitir a estas pessoas utilizar os seus telemóveis durante a sua permanência na Áustria, um operador de rede austríaco disponibilizou a sua rede à SK Telecom mediante o pagamento de uma taxa de utilização acrescida do IVA austríaco (20%).

16. A SK Telecom, por seu turno, faturou despesas de itinerância aos seus clientes pela utilização da rede austríaca.

17. A SK Telecom apresentou posteriormente um pedido de reembolso do IVA que lhe tinha sido faturado pelo operador da rede austríaco.

18. O Finanzamt indeferiu esse pedido de reembolso. Este indeferimento baseava-se, essencialmente, na obrigação de sujeitar ao IVA austríaco as despesas de itinerância faturadas pela SK Telecom aos seus clientes, em conformidade com o regulamento austríaco sobre a transferência do lugar das prestações, uma vez que esses serviços de telecomunicações não estavam sujeitos, na Coreia do Sul, a um imposto comparável ao IVA austríaco. Uma vez que a SK Telecom tinha realizado operações tributáveis na Áustria, não podia beneficiar do reembolso do IVA no âmbito do procedimento simplificado de reembolso.

19. Uma vez que o recurso para o Finanzamt não teve provimento, a SK Telecom interpôs novo recurso para o Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributário).

20. O Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributário), que é o órgão jurisdicional de reenvio no presente processo, deu provimento ao recurso da SK Telecom. Este órgão jurisdicional esclarece que não baseou a sua decisão num eventual imposto equivalente no país terceiro, mas na incompatibilidade com o direito da União do regulamento austríaco sobre a transferência do lugar das prestações, nos termos do qual o lugar da prestação dos serviços de itinerância

prestados pela SK Telecom se situa em território austríaco.

21. Segundo esse órgão jurisdicional, decorre dos artigos 59.ºA e 59.ºB da Diretiva 2006/112 que um Estado-Membro só pode transferir o lugar da prestação para o seu território no que respeita aos serviços de telecomunicações prestados a pessoas que não sejam sujeitos passivos estabelecidas na União.

22. Na prática, esta interpretação implica que a prestação de serviços da SK Telecom, que consiste em permitir aos seus clientes domiciliados na Coreia do Sul utilizarem a sua assinatura de telefonia móvel na Áustria, utilizando a rede de telefonia móvel austríaca, não constitui uma operação tributável no território austríaco. Por conseguinte, a SK Telecom tem fundamento para obter, no âmbito do procedimento simplificado de reembolso, o reembolso do IVA austríaco pago ao operador de rede austríaca.

23. Na sequência de um recurso de Revision ordinário interposto pelo Finanzamt, o Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo, Áustria), por acórdão de 13 de setembro de 2018, anulou a decisão do Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributário).

24. Segundo o Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo), enquanto o artigo 59.ºB da Diretiva 2006/112 estabelece uma *obrigação* de transferir o lugar da prestação, quando uma empresa estabelecida num país terceiro presta serviços de telecomunicações a pessoas que não sejam sujeitos passivos estabelecidos num Estado-Membro, o artigo 59.ºA desta diretiva prevê a *faculdade* de transferir o lugar da prestação nos casos não previstos no artigo 59.ºB da referida diretiva.

25. Segundo esse órgão jurisdicional, e contrariamente à opinião expressa pelo Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributário), o legislador austríaco fez legitimamente uso da faculdade prevista no artigo 59.ºA da Diretiva 2006/112 ao adotar o regulamento austríaco sobre a transferência do lugar das prestações.

26. Chamado a pronunciar-se em sede de reenvio pelo Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo), o Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributário) tem ainda dúvidas quanto à compatibilidade desse regime nacional com o artigo 59.ºA da Diretiva 2006/112.

27. Foi nestas circunstâncias que o Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributário) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 59.ºA, [primeiro parágrafo,] alínea b), da Diretiva [2006/112] ser interpretado no sentido de que a utilização do serviço de itinerância num Estado-Membro, sob a forma de acesso à rede telefónica móvel nacional, para efeitos de determinação das chamadas recebidas e efetuadas por um «cliente final não sujeito a imposto» temporariamente residente nesse Estado-Membro, constitui uma «utilização [e] exploração» nesse Estado-Membro que permite a transferência do lugar da prestação do Estado terceiro para esse Estado-Membro, apesar de nem o operador de telefonia móvel que presta o serviço nem o cliente final estarem estabelecidos no território da União e de o cliente final nem sequer ter domicílio ou residência habitual no território da União?

2) Deve o artigo 59.ºA, [primeiro parágrafo,] alínea b), da Diretiva [2006/112], ser interpretado no sentido de que o lugar da prestação de serviços de telecomunicações como os referidos na primeira questão, que, nos termos do artigo 59.º [desta diretiva] se situa fora do território da União, pode ser transferido para o território de um Estado-Membro, apesar de nem o operador de telefonia móvel que presta o serviço nem o cliente final estarem estabelecidos no território da União e de o cliente final nem sequer ter domicílio ou residência habitual no território da União,

apenas porque os serviços de telecomunicações não estão sujeitos, no Estado terceiro, a um imposto comparável ao [IVA] do direito da União?»

28. O pedido de decisão prejudicial deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 5 de agosto de 2019.

29. A SK Telecom, os Governos austríaco e espanhol e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas.

IV. Análise

30. Com as suas questões, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, essencialmente, se o artigo 59.º A, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro pode transferir para o seu território o lugar de serviços de itinerância que permitem utilizar uma rede de telefonia móvel situada nesse Estado-Membro, entendendo-se que esses serviços são prestados por um operador de telefonia móvel estabelecido num país terceiro a utilizadores que têm o seu domicílio ou residência habitual nesse país terceiro, mas que residem temporariamente no território do referido Estado-Membro.

31. Depois de mostrar as implicações práticas do presente processo e a articulação entre os artigos 59.º, 59.º A e 59.º B da Diretiva 2006/112, irei expor os motivos pelos quais considero que há que responder afirmativamente às questões do órgão jurisdicional de reenvio.

A. Quanto às implicações práticas do presente processo

32. Antes de iniciar a análise destas duas questões, pretendo dissipar qualquer dúvida que possa subsistir quanto às implicações práticas do presente processo.

33. Um serviço de itinerância de telefonia móvel, como o que está em causa no processo principal, implica duas prestações de serviços para efeitos de IVA.

34. A primeira prestação de serviços diz respeito apenas às empresas de telecomunicações, com exclusão dos utilizadores de telefone (relação *business-to-business* ou «B2B»). Um operador de rede ativo no país de itinerância (a Áustria) abre a sua rede a um operador de telefonia móvel estabelecido no país de origem (a SK Telecom, estabelecida na Coreia) mediante o pagamento de uma taxa.

35. A segunda prestação de serviços relaciona o operador de telefonia móvel do país de origem (SK Telecom) e os utilizadores de telefone que subscreveram os seus serviços (relação *business-to-consumer* ou «B2C»). Este operador «subarrenda», de algum modo, aos utilizadores que se encontram no país de itinerância (Áustria), o acesso à rede que previamente contratou no âmbito da primeira prestação.

36. Embora as questões submetidas ao Tribunal de Justiça digam apenas respeito a esta *segunda* prestação de serviços (entre a SK Telecom e os seus assinantes), e mais especificamente ao lugar dessa prestação, estas questões suscitaram-se no momento de um pedido de reembolso apresentado pela SK Telecom relativamente à *primeira* prestação (entre a SK Telecom e o operador da rede austríaca).

37. Com efeito, o operador da rede austríaco aplicou o IVA austríaco a respeito da primeira prestação de serviços. A SK Telecom pediu o reembolso do montante deste IVA austríaco. O Finanzamt indeferiu-lhe esse pedido de reembolso, alegando que a segunda prestação de serviços também estava sujeita ao IVA austríaco.

38. Assim, em função das respostas que serão dadas pelo Tribunal de Justiça às questões submetidas, são admissíveis duas soluções para o litígio no processo principal, como sublinhou com razão a Comissão:

- ou o lugar da segunda prestação de serviços se situa na Áustria: neste caso, a SK Telecom é devedora do IVA austríaco sobre os montantes faturados aos seus assinantes, tendo o direito de deduzir o IVA austríaco que pagou a montante sobre a primeira prestação;
- ou o lugar da segunda prestação de serviços se situa na Coreia do Sul: nesta hipótese, o IVA austríaco não é devido sobre esta prestação e a SK Telecom tem direito ao reembolso do IVA pago a montante sobre a primeira prestação.

39. A Comissão emitiu algumas reservas quanto à sujeição da primeira prestação de serviços ao IVA austríaco. Esta instituição esclareceu que, nos termos da regra geral estabelecida no artigo 44.º da Diretiva 2006/112, o lugar de uma prestação de serviços entre sujeitos passivos (relação «B2B») situa-se no lugar onde o destinatário estabeleceu a sede da sua atividade económica, ou seja, a Coreia do Sul no que respeita à SK Telecom (5).

40. Não me parece oportuno que o Tribunal de Justiça se debruce sobre esta problemática, dado que, por um lado, não foi questionado a respeito da primeira prestação de serviços e, por outro, o pedido de decisão prejudicial não contém nenhum elemento explicativo a este propósito.

41. Em qualquer caso, esta incerteza relativa à tributação da primeira prestação de serviços na Áustria não põe em causa a relevância das questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, uma vez que a sujeição da segunda prestação de serviços ao IVA austríaco depende das respostas que o Tribunal de Justiça der a essas questões.

42. Por último, a SK Telecom afirmou que seria «artificial», na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça (6), decompor as diferentes comunicações provenientes de um mesmo cartão SIM. Como tal, os serviços de itinerância em causa no litígio no processo principal fazem parte de uma prestação de serviços única de telefonia móvel prestada aos seus utilizadores, que é localizada na Coreia do Sul e que não está sujeita ao IVA na União.

43. Esta argumentação não me convence. Recordo que, para efeitos de IVA, cada prestação deve normalmente ser considerada distinta e independente (7). Assim, só quando dois ou vários elementos ou atos prestados pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável cuja divisão revestiria carácter artificial, é que se deve considerar que constituem uma prestação única para efeitos de IVA (8).

44. Ora, os serviços de itinerância como os que estão em causa no litígio no processo principal, que consistem em oferecer um acesso a uma rede de telefonia móvel num país diferente do país de origem, são objetivamente dissociáveis dos serviços de telefonia móvel prestados no país de origem.

45. Como sublinhou com razão o Governo espanhol, na prática, as faturas enviadas aos utilizadores permitem habitualmente identificar os serviços de itinerância como serviços distintos do acesso à rede local. Essas faturas indicam, nomeadamente, o número de chamadas entradas e saídas, bem como os dados consumidos, nos serviços de itinerância, na rede do Estado visitado. Assim, embora o cliente deva dispor de um contrato com o operador do seu país de origem para lhe aceder, os serviços de itinerância constituem um serviço diferente e não acessório do que o operador presta aos seus clientes para aceder à rede local.

B. Quanto à articulação dos artigos 59.º, 59.ºA e 59.ºB da Diretiva 2006/112

46. Os artigos 59.º, 59.ºA e 59.ºB da Diretiva 2006/112 estabelecem critérios de conexão específicos no que respeita ao lugar de determinadas prestações de serviços (9).
47. A título preliminar, saliento que o órgão jurisdicional de reenvio se baseia, com razão, na premissa de que os serviços de itinerância em causa no litígio no processo principal constituem «serviços de telecomunicações» na aceção do artigo 24.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 (10). Esta premissa não foi contestada por nenhuma das partes que apresentaram observações ao Tribunal de Justiça.
48. Na falta de derrogação introduzida pelo direito nacional nos termos do artigo 59.ºA da Diretiva 2006/112, resulta do artigo 59.º, alínea i), desta diretiva que o lugar das prestações de serviços de telecomunicações, prestados a uma pessoa que não é sujeito passivo que está estabelecida ou que tem o seu domicílio ou residência habitual fora da União, é o lugar onde essa pessoa está estabelecida ou tem o seu domicílio ou a sua residência habitual, ou seja, *fora da União*.
49. Para o exprimir com maior simplicidade, esta disposição prevê que *não estão sujeitos ao IVA* os serviços de telecomunicações prestados a pessoas que não sejam sujeitos passivos e que tenham o seu domicílio ou residência habitual fora da União.
50. No entanto, o artigo 59.ºA da Diretiva 2006/112 oferece aos Estados-Membros a possibilidade de derogar este princípio sob certas condições, transferindo o lugar dessas prestações de serviços para o seu território.
51. Resulta do pedido de decisão prejudicial, bem como das observações do Governo austríaco e da Comissão, que a República da Áustria fez uso dessa possibilidade ao adotar o Regulamento do Bundesminister für Finanzen (Ministro Federal das Finanças) sobre a transferência do lugar das outras prestações relativas aos serviços de telecomunicações, de radiodifusão e de televisão, na versão aplicável ao litígio no processo principal (11).
52. Esclareço que o artigo 59.ºB da Diretiva 2006/112 torna *obrigatória* esta transferência do local dos serviços de telecomunicações quando estes são prestados a pessoas que não são sujeitos passivos, mas que têm o seu domicílio ou residência habitual *na União*. Esta última condição não está preenchida no que respeita aos serviços em causa no litígio no processo principal, uma vez que estes são prestados a pessoas que efetivamente não são sujeitos passivos, mas que têm o seu domicílio ou residência habitual *fora da União*, a saber, na Coreia do Sul. Portanto, esta disposição não é pertinente para responder às questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, como sublinharam com razão o Governo espanhol e a Comissão.
53. Além disso, esclareço que o âmbito de aplicação da *opção oferecida* pelo artigo 59.ºA da Diretiva 2006/112 é mais amplo do que o da *obrigação imposta* pelo artigo 59.ºB desta diretiva, como a Comissão sublinhou com razão. Por outras palavras, e como resulta da redação destas duas disposições, a faculdade oferecida aos Estados pelo artigo 59.ºA da referida diretiva não se restringe às hipóteses previstas no artigo 59.ºB desta mesma diretiva.

54. Feita esta precisão, para responder às questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, há que examinar as condições a que está subordinada a aplicação, por um Estado-Membro, da opção oferecida pelo artigo 59.º A, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva 2006/112, de transferir para o seu território o lugar de determinadas prestações de serviços, nomeadamente de telecomunicações.

55. A este respeito, devem distinguir-se duas condições.

56. Em primeiro lugar, «a utilização e a exploração efetivas» dos serviços deve efetuar-se no território do Estado-Membro em causa. Esta condição constitui o objeto da primeira questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio.

57. Em segundo lugar, os Estados-Membros podem utilizar desta faculdade «[a] fim de evitar casos de dupla tributação, de não tributação ou de distorções de concorrência». Esta condição constitui o objeto da segunda questão.

C. Quanto ao requisito de utilização e de exploração efetivas dos serviços no território do Estado-Membro em causa (primeira questão)

58. Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, essencialmente, se o artigo 59.º A, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que os serviços de itinerância que permitem utilizar uma rede de telefonia móvel situada num Estado-Membro, prestados por um operador de telefonia móvel estabelecido num país terceiro a utilizadores que têm o seu domicílio ou residência habitual nesse país terceiro, mas que residem temporariamente no território deste Estado-Membro, devem considerar-se objeto de uma «utilização efetiva» no território do referido Estado-Membro.

59. Os Governos austríaco e espanhol, e a Comissão, propõem que se responda afirmativamente a esta questão, contrariamente à SK Telecom.

60. Antes de responder a esta questão, devo, lamentavelmente, sublinhar a existência de incoerências um pouco surpreendentes, igualmente salientadas pela SK Telecom, entre as versões linguísticas da expressão «utilização e a exploração efetivas» constante do artigo 59.º A, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112. Com efeito, segundo as versões linguísticas consultadas, esta expressão assume a forma de «utilização *ou* exploração efetivas» ou de «utilização *e* exploração efetivas».

61. Esta expressão tem origem no antigo artigo 9.º, n.º 3, da Sexta Diretiva 77/388/CEE (12). Ora, já havia, em relação a esta disposição, uma disparidade entre as versões linguísticas que utilizavam a conjunção «ou» e as que utilizavam a conjunção «e» (13). Esclareço que a referida disposição foi interpretada pelo Tribunal de Justiça no Acórdão Athesia Druck, que dizia respeito a prestações de publicidade, sem que, todavia, se tenha dirimido a problemática desta disparidade entre as versões linguísticas (14).

62. Na sua proposta de reformulação da Sexta Diretiva, que conduzirá à adoção da Diretiva 2006/112, parece-me que a Comissão propôs uma harmonização de todas as versões linguísticas, preconizando a utilização da conjunção «ou» (15).

63. Curiosamente, aquando da adoção da Diretiva 2006/112, o campo do «ou» ganhou efetivamente numerosos aderentes em conformidade com a referida proposta, mas não conseguiu uma vitória total. Com efeito, as versões em língua inglesa, neerlandesa e sueca do artigo 58.º (futuro artigo 59.º A) desta diretiva, na sua versão inicial, permaneceram fiéis ao

campo do «e» (16).

64. Para complicar mais as coisas, a adoção da Diretiva 2008/8 fez oscilar diversas versões linguísticas — nomeadamente as versões italiana e portuguesa — para o campo do «e». Assim, as versões linguísticas do artigo 59.º A da Diretiva 2006/112, antigo artigo 58.º dessa Diretiva, estão agora divididas entre os campos do «ou» e do «e» (17).

65. Sublinho que esta disparidade subsiste até à data, na versão da referida diretiva que resulta das alterações introduzidas pela Diretiva (UE) 2020//285 (18).

66. Na minha opinião, os imperativos de segurança jurídica exigem que se decida esta disparidade entre as versões linguísticas do artigo 59.º A da Diretiva 2006/112.

67. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, nomeadamente em matéria de legislação sobre o IVA, as disposições do direito da União devem ser interpretadas e aplicadas de maneira uniforme à luz das versões redigidas em todas as línguas da União. Em caso de divergência entre as diferentes versões linguísticas de um texto da União, a disposição em questão deve ser interpretada em função da sistemática geral e da finalidade da regulamentação de que constitui um elemento (19).

68. Em aplicação desta jurisprudência, há, na minha opinião, quatro motivos que justificam que o artigo 59.º A da Diretiva 2006/112 seja interpretado no sentido de que exige uma utilização *ou* uma exploração efetiva dos serviços em causa no território do Estado-Membro.

69. Em primeiro lugar, esta interpretação está em conformidade com a vontade expressa da Comissão, no momento da sua proposta de reformulação da Sexta Diretiva 77/388, de uma harmonização de todas as versões linguísticas a favor da expressão «a utilização *ou* a exploração efetiva», como indiquei no n.º 62 das presentes conclusões. Não me parece que essa vontade tenha sido contestada pelo legislador da União, a saber, o Conselho da União Europeia e o Parlamento Europeu no que respeita a esta diretiva, pelo que a manutenção da disparidade entre as versões linguísticas pode ser o resultado de traduções um pouco infelizes desta expressão.

70. Em segundo lugar, esta interpretação está em conformidade com a vontade do legislador da União de definir o lugar das prestações de serviços como sendo, regra geral, o local do seu consumo efetivo (20). Acresce que essa vontade está em conformidade com a opinião expressa pelo Comité do IVA sobre esta matéria (21), como salientou com razão o Governo austríaco: «O Comité do IVA concorda quase por unanimidade que se deve considerar que o local de utilização ou de exploração efetivas dos serviços de telecomunicações, dos serviços de radiodifusão e dos serviços eletrónicos se situa onde o destinatário está *efetivamente em condições de utilizar* o serviço que lhe é prestado. Em circunstâncias normais, trata-se do local físico em que o serviço é prestado.»

71. Em terceiro lugar, esta interpretação impõe-se do ponto de vista semântico, devido à relação entre os termos «utilização» e «exploração». A Academia francesa define exploração como «a ação de explorar um bem, de o valorizar, de o gerir, com vista a obter um lucro». Em conformidade com esta definição usual, não me parece possível explorar um bem *sem o utilizar*. Por outras palavras, qualquer exploração pressupõe uma utilização, revestindo esta última expressão um significado mais geral.

72. Portanto, a palavra «utilização» fica desprovida de efeito útil na expressão «utilização *ou* exploração efetivas» (a qual exige sempre uma exploração), mas não na expressão «utilização *ou* exploração efetiva» (a qual visa quer a simples utilização, quer a exploração).

73. Por último, e em quarto lugar, a interpretação a favor da expressão «utilização ou exploração» decorre do contexto em que se insere o artigo 59.º A da Diretiva 2006/112. O termo «exploração» reveste uma conotação económica, como demonstra a definição, acima referida, estabelecida pela Academia francesa. Ora, nos termos do artigo 9.º, n.º 1, desta diretiva, qualquer atividade económica implica, salvo exceção, uma sujeição ao IVA. Como tal, a expressão «utilização ou exploração efetivas» tenderia a excluir os serviços prestados a pessoas que não são sujeitos passivos do âmbito de aplicação do artigo 59.º A da referida diretiva, uma vez que estas não «exploram» os serviços visados.

74. Tal interpretação seria incompatível com o contexto normativo em que esta disposição se insere, e isto por, pelo menos, duas razões. Por um lado, o segundo parágrafo do artigo 59.º A da Diretiva 2006/112 exclui especificamente do seu âmbito de aplicação determinados serviços prestados a pessoas que não sejam sujeitos passivos, o que implica logicamente que esses serviços estão, em princípio, abrangidos por esta disposição. Por outro lado, o referido artigo 59.º A permite que os Estados-Membros derroguem o artigo 59.º desta diretiva, que visa exclusivamente serviços prestados a pessoas que não sejam sujeitos passivos.

75. Assim, e para resumir, é incontestável que o artigo 59.º A, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 abrange serviços prestados a pessoas que não são sujeitos passivos. Ora, pessoas que não são sujeitos passivos não «exploram» os serviços que lhes são prestados, o que implicaria uma atividade económica, contentando-se em «utilizá-los». Por conseguinte, esta disposição deve ser necessariamente interpretada no sentido de que exige «a utilização ou a exploração efetiva» dos serviços no território do Estado-Membro em causa.

76. Deduzo do exposto que o artigo 59.º A, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que exige a utilização ou a exploração efetiva dos serviços no território do Estado-Membro em causa.

77. Ora, na minha opinião, não há dúvida de que serviços de itinerância, como os que estão em causa no processo principal, são efetivamente objeto de uma *utilização* efetiva no território do Estado-Membro em causa.

78. Recordo que tais serviços de itinerância visam apenas a utilização de uma rede de telefonia móvel situada no Estado-Membro em causa por utilizadores que residem temporariamente nesse Estado-Membro, a saber, a Áustria no processo principal, com exclusão da parte dos serviços de telecomunicações que implicam a utilização de uma rede de telefonia móvel no país terceiro de origem, a saber, a Coreia do Sul no processo principal (22).

79. Três elementos parecem-me fazer pender fortemente a balança a favor de uma utilização efetiva dos serviços de itinerância no Estado-Membro em causa.

80. Em primeiro lugar, a rede telefónica móvel utilizada encontra-se nesse Estado-Membro. Em segundo lugar, os utilizadores a quem é concedido o acesso a essa rede residem temporariamente no referido Estado-Membro. Em terceiro lugar, e como sublinhou o Governo espanhol, esses serviços de itinerância só podem ser consumidos no território do referido Estado-Membro. Com efeito, nas circunstâncias do litígio no processo principal, a sua presença no território austríaco constitui a única razão pela qual os utilizadores residentes na Coreia do Sul pedem o acesso a uma rede de telefonia móvel austríaca.

81. Além disso, como a Comissão salientou com razão, o acesso dos clientes coreanos à rede de telefonia móvel austríaca ocorre de forma idêntica ao acesso de que beneficia um cliente austríaco a essa mesma rede, o que constitui um indício claro de utilização efetiva na Áustria.

82. Por conseguinte, estou convencido de que os serviços em causa no litígio no processo principal são efetivamente utilizados no território austríaco.

83. Tendo em conta o que precede, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à primeira questão do seguinte modo. O artigo 59.º A, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que os serviços de itinerância que permitem utilizar uma rede de telefonia móvel situada num Estado-Membro, prestados por um operador de telefonia móvel estabelecido num país terceiro a utilizadores que têm o seu domicílio ou residência habitual nesse país terceiro, mas que residem temporariamente no território deste Estado-Membro, são objeto de uma «utilização efetiva» no território do referido Estado-Membro.

D. Quanto ao requisito de evitar casos de dupla tributação, de não tributação ou de distorção da concorrência (segunda questão)

84. Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, essencialmente, se o artigo 59.º A, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que o requisito de evitar «casos de dupla tributação, de não tributação ou de distorções de concorrência» é cumprido quando serviços de itinerância como os descritos na primeira questão não estão sujeitos a um imposto equivalente ao IVA no país terceiro em causa.

85. À semelhança da argumentação apresentada pelo próprio órgão jurisdicional de reenvio, pelo Governo espanhol e pela Comissão, considero que a eventual tributação no país terceiro em causa, a saber, a Coreia do Sul no processo principal, é um elemento irrelevante para efeitos da aplicação desta disposição.

86. Com efeito, qualquer outra interpretação levaria a subordinar a aplicação de regras fiscais harmonizadas ao nível da União ao tratamento fiscal aplicado num país terceiro. Embora essa subordinação não seja, em si mesma, inconcebível, deve, na minha opinião, ser objeto de uma opção expressa e inequívoca do legislador da União. Ora, não é esse o caso do artigo 59.º A da Diretiva 2006/112, que não menciona os países terceiros.

87. Esta interpretação é corroborada pela opinião expressa pelo Comité do IVA (23) a este respeito: «O Comité do IVA concorda unanimemente que o recurso a esta faculdade pelos Estados-Membros para tributar os serviços efetivamente utilizados ou explorados no seu território não depende do tratamento fiscal a que os serviços estão sujeitos fora da Comunidade. Em especial, o facto de um serviço poder ser tributado num país terceiro em aplicação das suas regras nacionais não impede um Estado-Membro de tributar esse serviço se for efetivamente utilizado ou explorado no seu território.»

88. Na realidade, a expressão «casos de dupla tributação, de não tributação ou de distorções de concorrência» visa o tratamento fiscal *ao nível da União*. Por outras palavras, o recurso, por um Estado-Membro, às opções oferecidas pelo artigo 59.º A da Diretiva 2006/112 está subordinado à existência de um caso de dupla tributação, de não tributação ou de distorção de concorrência *ao nível da União*.

89. No que respeita mais especificamente ao artigo 59.º A, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva 2006/112, é evidente que o recurso a esta disposição não pode ser justificado pela vontade de evitar uma dupla tributação, uma vez que conduz, na prática, a tributar a prestação de

serviços visada no Estado?Membro em questão.

90. Em contrapartida, o recurso a esta opção pode ser justificado pela vontade de evitar um caso de não tributação ou de distorção da concorrência na União.

91. No âmbito do litígio no processo principal, não é contestado que os serviços de itinerância em causa não estão sujeitos a IVA noutro Estado?Membro. Portanto, o recurso, pela República da Áustria, ao artigo 59.º?A, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva 2006/112, com vista a transferir o lugar dessas prestações de serviços para o seu território, com a consequência de que serão sujeitas ao IVA austríaco, é justificado pela vontade de evitar um caso de não tributação na União.

92. Por conseguinte, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à segunda questão do seguinte modo. O artigo 59.º?A, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que o requisito de evitar «casos de dupla tributação, de não tributação ou de distorções de concorrência» é cumprido quando serviços de itinerância, como os descritos na primeira questão, não estão sujeitos ao IVA na União, o que constitui um caso de «não tributação» na aceção desta disposição. Em contrapartida, o tratamento fiscal num país terceiro é irrelevante para efeitos da aplicação desta mesma disposição.

V. Conclusão

93. Tendo em conta todas as considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo às questões prejudiciais do Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributário, Áustria):

1) O artigo 59.º?A, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2010/88/UE do Conselho, de 7 de dezembro de 2010, que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no que diz respeito à duração da obrigação de respeitar uma taxa normal mínima, deve ser interpretado no sentido de que os serviços de itinerância que permitem utilizar uma rede de telefonia móvel situada num Estado?Membro, prestados por um operador de telefonia móvel estabelecido num país terceiro a utilizadores que têm o seu domicílio ou residência habitual nesse país terceiro, mas que residem temporariamente no território deste Estado?Membro, são objeto de uma «utilização efetiva» no território do referido Estado?Membro.

2) Esta disposição também deve ser interpretada no sentido de que o requisito de evitar «casos de dupla tributação, de não tributação ou de distorções de concorrência» é cumprido quando serviços de itinerância, como os descritos na primeira questão, não estão sujeitos ao IVA na União, o que constitui um caso de «não tributação» na aceção desta disposição. Em contrapartida, o tratamento fiscal num país terceiro é irrelevante para efeitos da aplicação desta mesma disposição.

1 Língua original: francês.

2 Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2010/88/UE do Conselho, de 7 de dezembro de 2010 (JO 2010, L 326, p. 1)(a seguir «Diretiva 2006/112»).

3 Diretiva 2010/88/UE do Conselho, de 7 de dezembro de 2010, que altera a Diretiva 2006/112 (JO 2010, L 326, p. 1). Esclareço ainda que as disposições cuja interpretação é pedida para

responder às questões prejudiciais, e especialmente o artigo 59.º A da Diretiva 2006/112, tinham sido alterados pela última vez pelo artigo 2.º da Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112 (JO 2008, L 44, p. 11). (JO 2008, L 44, p. 11).

4 Esclareço que estas disposições sofreram alterações substanciais a partir de 1 de janeiro de 2015 por força do artigo 5.º da Diretiva 2008/8, que implicam, em especial, a supressão do artigo 59.º, primeiro parágrafo, alínea i), do artigo 59.º A, segundo parágrafo, e do artigo 59.º B da Diretiva 2006/112.

5 Se, como sugere a Comissão, o IVA austríaco foi cobrado por erro sobre esta primeira prestação de serviços, é evidente que a SK Telecom terá o direito de obter o reembolso deste imposto indevidamente cobrado. Esclareço que este caso concreto é diferente do procedimento de «reembolso» do IVA referido no n.º 38 das presentes conclusões, uma vez que este último processo diz respeito a um IVA que tinha sido devidamente cobrado mas cujo reembolso a SK Telecom poderá pedir se não tiver efetuado operações tributáveis na Áustria.

6 V., nomeadamente, Acórdãos de 25 de fevereiro de 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, n.os 26 a 32); de 27 de setembro de 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, n.os 13 a 28); e de 27 de junho de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, n.os 19 a 26).

7 V., nomeadamente, Acórdão de 27 de setembro de 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, n.º 14 e jurisprudência referida).

8 V., nomeadamente, Acórdão de 27 de junho de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:434, n.º 21 e jurisprudência referida).

9 Segundo jurisprudência constante, os artigos 44.º e 45.º da Diretiva 2006/112 contém uma regra geral para determinar o lugar de conexão fiscal das prestações de serviços, ao passo que os artigos 46.º a 59.º A desta diretiva preveem uma série de conexões específicas. Não existe qualquer primado dos artigos 44.º e 45.º da Diretiva 2006/112 sobre os seus artigos 46.º a 59.º A. Importa, em cada situação concreta, saber se esta última corresponde a um dos casos mencionados nos artigos 46.º a 59.º A da referida diretiva. Se não corresponder, a referida situação cai no âmbito dos artigos 46.º a 59.º A da Diretiva 2006/112. (v., nomeadamente, Acórdãos de 8 de dezembro de 2016, A e B, C-453/15, EU:C:2016:933, n.º 18; de 13 de março de 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, n.os 20 e 21, e de 2 de julho de 2020, Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö (Serviço de alojamento em centro de dados), C-215/19, EU:C:2020:518, n.os 51 e 54).

10 Nos termos desta disposição, entende-se por serviços de telecomunicações «os serviços que tenham por objeto a transmissão, emissão e receção de sinais, texto, imagem e som ou de informações de qualquer natureza através de fios, rádio, meios óticos ou outros meios eletromagnéticos, incluindo a cessão ou a concessão com eles relacionadas de direitos de utilização de meios para a transmissão, emissão ou receção, incluindo a disponibilização do acesso a redes de informação mundiais».

11 V. n.º 12 das presentes conclusões.

12 Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios? sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1).

13 As versões linguísticas seguintes utilizam a conjunção «e»: v., nomeadamente, as versões em língua francesa («l'utilisation et l'exploitation effectives»), inglesa («effective use and enjoyment»), italiana («l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego»), espanhola («la utilización y la explotación efectivas»), neerlandesa («het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie»), portuguesa («a utilização e a exploração efetivas») e sueca («den egentliga användningen och utnyttjandet»). As versões linguísticas seguintes utilizam a conjunção «ou»: v., nomeadamente, as versões em língua alemã («tatsächliche Nutzung oder Auswertung») e dinamarquesa («faktiske benyttelse eller udnyttelse»).

14 Acórdão de 19 de fevereiro de 2009 (C-1/08, EU:C:2009:108, n.os 28 a 33).

15 Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (reformulação), COM(2004) 246 final, de 15 de abril de 2004, artigo 58.º V., nomeadamente, versões em língua inglesa («effective use or enjoyment»), alemã («tatsächliche Nutzung oder Auswertung»), dinamarquesa («faktiske benyttelse eller udnyttelse»), francesa («l'utilisation ou l'exploitation effectives»), italiana («l'effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego»), espanhola («la utilización o la explotación efectivas»), neerlandesa («het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie»), portuguesa («a utilização ou a exploração efetivas») e sueca («den egentliga användningen eller det egentliga utnyttjandet»).

16 Versões linguísticas que utilizam a conjunção «e»: v., nomeadamente, as versões em língua inglesa («effective use or enjoyment»), neerlandesa («het werkelijke gebruik en de werkelijke Exploitatie») e sueca («den faktiska användningen och det faktiska, utnyttjandet»). Versões linguísticas que utilizam a conjunção «ou»: v., nomeadamente, as versões alemã («tatsächliche Nutzung oder Auswertung»), dinamarquesa («faktiske benyttelse eller udnyttelse»), francesa («l'utilisation ou l'exploitation effectives»), italiana («effettiva utilizzazione o l'effettivo impiego»), espanhola («la utilización o la explotación efectivas») e portuguesa («a utilização ou a exploração efetivas»).

17 Versões linguísticas que utilizam a conjunção «e»: v., nomeadamente, as versões em língua inglesa («effective use and enjoyment»), italiana («effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione»), neerlandesa («het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie»), portuguesa («a utilização e a exploração efetivas») e sueca («den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet»). Versões linguísticas que utilizam a conjunção «ou»: v., nomeadamente, as versões alemã («tatsächliche Nutzung oder Auswertung»), dinamarquesa («faktiske benyttelse eller udnyttelse»), francesa («l'utilisation ou l'exploitation effectives»), espanhola («la utilización o la explotación efectivas»).

18 Diretiva do Conselho de 18 de fevereiro de 2020 que altera a Diretiva 2006/112 (JO 2020, L 62, p. 13). Esta diretiva é aplicável a partir de 1 de janeiro de 2025 nos termos do seu artigo 3.º, n.º 1.

19 V., nomeadamente, Acórdãos de 26 de setembro de 2013, Comissão/Finlândia (C-309/11, não publicado, EU:C:2013:610, n.º 49), e de 12 de outubro de 2017, Lombard Inगतlan Lizing (C-404/16, EU:C:2017:759, n.º 21).

20 V., a este respeito, considerando 3 da Diretiva 2008/8. «Relativamente a todas as prestações de serviços, o lugar de tributação deverá, em princípio, ser o lugar onde ocorre o seu consumo efetivo [...]». V. também Acórdão de 13 de março de 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195, n.º 29). Esclareço ainda, por uma questão de exaustividade, que a Diretiva 2008/8 alterou profundamente o regime que decorria da Diretiva 1999/59/CE do Conselho, de 17 de junho de 1999, que altera a Sexta Diretiva 77/388 (JO 1999, L 162, p. 63). Por conseguinte, os argumentos invocados pela SK Telecom e baseados nos considerandos da Diretiva 1999/59 são

irrelevantes no âmbito do presente processo.

21 Comité do IVA, Orientações decorrentes da 89.^a reunião de 30 de setembro de 2009, Documento B, taxud.d.1 (2010) 176579, n.º 645, consultáveis no endereço https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines?vat?committee?meetings_fr.pdf

22 V. n.º 35 das presentes conclusões.

23 Comité do IVA, Orientações decorrentes da 89.^a reunião de 30 de setembro de 2009, Documento B, Taxud.D.1 (2010) 176579, n.º 645, consultáveis no endereço https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines?vat?committee?meetings_fr.pdf