Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

15 avril 2021 *

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Détermination du lieu des prestations de services de télécommunication – Itinérance de ressortissants de pays tiers sur les réseaux de communication mobile au sein de l'Union européenne – Article 59 bis, premier alinéa, sous b) – Possibilité pour les États membres de déplacer le lieu des prestations de services de télécommunication sur leur territoire »

Dans l'affaire C-593/19,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances, Autriche), par décision du 29 juillet 2019, parvenue à la Cour le 5 août 2019, dans la procédure

SK Telecom Co. Ltd

contre

Finanzamt Graz-Stadt,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. E. Regan (rapporteur), président de chambre, MM. M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos et I. Jarukaitis, juges,

avocat général : M. H. Saugmandsgaard Øe,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour SK Telecom Co. Ltd, par M. J. Fischer, conseiller fiscal,

– pour le gouvernement autrichien, par M. F. Koppensteiner, en qualité d'agent,

– pour le gouvernement espagnol, par M. L. Aguilera Ruiz, en qualité d'agent,

– pour la Commission européenne, par M^me^ J. Jokubauskaitė et M. L. Mantl, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 22 octobre 2020,

* Langue de procédure : l'allemand.

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 59 bis, premier alinéa, sous b), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée, à partir du 1er janvier 2010, par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (ci-après la « directive TVA »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant SK Telecom Co. Ltd au Finanzamt Graz-Stadt (centre des impôts de la ville de Graz, Autriche) (ci-après le « centre des impôts ») au sujet du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) acquittée en amont par SK Telecom, afférente à des prestations de services de télécommunication au titre de l'exercice fiscal 2011.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Aux termes du considérant 22 de la directive TVA :

« Il convient de taxer la totalité des services de télécommunications dont la consommation a lieu dans [l'Union européenne] pour prévenir les distorsions de concurrence dans ce domaine. À cette fin, les services de télécommunications fournis à des assujettis établis dans [l'Union] ou à des preneurs établis dans des pays tiers devraient, en principe, être taxés à l'endroit où le preneur des services est établi. Afin d'assurer une taxation uniforme des services de télécommunications qui sont fournis par des assujettis établis dans des territoires tiers ou des pays tiers à des non-assujettis établis dans [l'Union] et qui sont effectivement utilisés ou exploités dans [l'Union], les États membres devraient, toutefois, prévoir que le lieu de prestation des services est dans [l'Union]. »

4 Figurant dans le titre premier de cette directive, qui définit l'objet et le champ d'application de celle-ci, son article 1er, paragraphe 2, prévoit :

« Le principe du système commun de TVA est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des opérations intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

À chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.

Le système commun de TVA est appliqué jusqu'au stade du commerce de détail inclus. »

5 Le chapitre 3, intitulé « Prestations de services », du titre IV, intitulé « Opérations imposables », de ladite directive comprend un article 24 qui dispose, à son paragraphe 2 :

« Sont considérés comme "services de télécommunication" les services ayant pour objet la transmission, l'émission et la réception de signaux, écrits, images et sons ou informations de toute nature par fils, par radio, par moyens optiques ou par d'autres moyens électromagnétiques, y compris la cession et la concession y afférentes d'un droit d'utilisation de moyens pour une telle transmission, émission ou réception, y compris la fourniture d'accès aux réseaux d'information mondiaux. »

6 Le titre V de cette même directive, intitulé « Lieu des opérations imposables », contient un chapitre 3, relatif au lieu des prestations de service, qui comporte une section 3, intitulée « Dispositions particulières ». Cette section inclut une sous-section 9, intitulée « Services fournis à des personnes non assujetties établies hors de [l'Union] », dont l'article 59 énonçait :

« Le lieu des prestations de services suivantes, fournies à une personne non assujettie qui est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle hors de [l'Union], est l'endroit où cette personne est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle :

[...]

i) les services de télécommunication ;

[...] »

7 Figurant à cette section 3, la sous-section 10, intitulée « Mesures visant à éviter la double imposition et la non-imposition », comprenait les articles 59 bis et 59 ter de la directive TVA.

8 L'article 59 bis de cette directive était libellé comme suit :

« Pour éviter les cas de double imposition, de non-imposition ou de distorsion de concurrence, les États membres peuvent, en ce qui concerne les services dont le lieu des prestations est régi par les articles 44, 45, 56 et 59, considérer :

a) le lieu des prestations de ces services ou de certains d'entre eux, qui est situé sur leur territoire, comme s'il était situé en dehors de [l'Union], si l'utilisation ou l'exploitation effectives des services s'effectuent en dehors de [l'Union] ;

b) le lieu des prestations de ces services ou de certains d'entre eux, qui est situé en dehors de [l'Union], comme s'il était situé sur leur territoire, si l'utilisation ou l'exploitation effectives des services s'effectuent sur leur territoire.

[...] »

9 L'article 59 ter de ladite directive énonçait :

« Les États membres appliquent l'article 59 bis, [premier alinéa], point b), aux services de télécommunication et aux services de radiodiffusion et de télévision visés à l'article 59, premier alinéa, point j), qui sont fournis à des personnes non assujetties qui sont établies ou ont leur domicile ou leur résidence habituelle dans un État membre, par un assujetti qui a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable à partir duquel les services sont fournis en dehors de [l'Union] ou qui, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, a son domicile ou sa résidence habituelle en dehors de [l'Union]. »

10 Le titre XIV de la directive TVA, intitulé « Dispositions diverses », contient un chapitre 2, dont l'article 398, qui en est l'article unique, a trait à un comité consultatif dénommé « comité de la TVA ».

Le droit autrichien

L'UStG

11 L'article 3 bis de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), du 23 août 1994 (BGBl. 663/1994, ci-après l'« UStG 1994 »), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après l'« UStG 2010 »), est libellé comme suit :

« Prestations autres

Article 3 bis. (1) Les prestations autres sont des prestations qui ne consistent pas en une livraison. Une prestation autre peut aussi consister en une abstention ou dans le fait de tolérer un acte ou une situation.

[...]

Lieu des prestations autres

[...]

(5) Aux fins de l'application des paragraphes 6 à 16 ainsi que de l'article 3 bis [de l'annexe (relative au marché intérieur) de l'UStG 2010] :

1. est considéré comme un entrepreneur, tout entrepreneur au sens de l'article 2, étant entendu qu'un entrepreneur qui effectue également des opérations non imposables est considéré comme entrepreneur s'agissant de l'ensemble des autres prestations qui lui sont fournies ;

2. est considérée comme un entrepreneur, toute personne morale exerçant des activités non entrepreneuriales qui dispose d'un numéro d'identification à la TVA ;

3. n'est pas considérée comme un entrepreneur, toute personne ou association de personnes qui ne relève pas du champ d'application des points 1 et 2.

(6) Sous réserve des paragraphes 8 à 16 et de l'article 3 bis [de l'annexe (relative au marché intérieur) de l'UStG 2010], les prestations autres fournies à un entrepreneur, au sens du paragraphe 5, points 1 et 2, sont considérées comme étant effectuées au lieu où le preneur exploite son entreprise. Si la prestation autre est fournie à l'établissement stable d'un entrepreneur, c'est alors le lieu de cet établissement stable qui est déterminant.

(7) Sous réserve des paragraphes 8 à 16 et de l'article 3 bis [de l'annexe (relative au marché intérieur) de l'UStG2010], les prestations autres qui ne sont pas fournies à un entrepreneur, au sens du paragraphe 5, point 3, sont considérées comme étant effectuées au lieu où l'entrepreneur exploite son entreprise. Si la prestation autre est effectuée par un établissement stable, celui-ci est réputé être le lieu de prestation.

[...]

(13) Les prestations autres, au sens du paragraphe 14, sont considérées comme étant situées :

a) si le preneur n'est pas un entrepreneur, au sens du paragraphe 5, point 3, et n'a pas son domicile, son siège ou sa résidence habituelle sur le territoire de [l'Union], au domicile, au siège ou à la résidence habituelle du preneur sur le territoire du pays tiers ;

[...]

(14) Les prestations suivantes sont considérées comme prestations autres au sens du paragraphe 13 :

[...]

12. les services de télécommunication ;

[...]

(16) Pour éviter les cas de double imposition, de non-imposition ou de distorsion de concurrence, le [Bundesminister für Finanzen (ministre fédéral des finances)] peut prévoir, par règlement, que les prestations autres dont le lieu de prestation se détermine conformément aux paragraphes 6, 7, 12 ou au paragraphe 13, sous a), sont considérées comme étant situées sur le lieu où ces prestations autres sont utilisées ou exploitées. Par conséquent, le lieu de la prestation autre peut être considéré comme étant situé :

1. sur le territoire du pays tiers au lieu du territoire national ; et

2. sur le territoire national au lieu du territoire du pays tiers. La présente disposition ne s'applique pas aux prestations, au sens du paragraphe 14, point 14, lorsque le preneur n'est pas un entrepreneur, au sens du paragraphe 5, point 3, et n'a pas son domicile, son siège ou sa résidence habituelle sur le territoire de [l'Union]. »

Le règlement sur le déplacement

12 Aux termes de la Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (règlement du ministre fédéral des finances sur le déplacement du lieu des autres prestations relatives aux services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision) (BGBl. II, 383/2003), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après le « règlement sur le déplacement ») :

« Conformément à l'article 3 bis, paragraphe 10, points 13 et 14, et à l'article 3 bis, paragraphe 13, de l'UStG 1994, dans sa version issue du [Bundesgesetz (la loi fédérale) (BGBl. I, 71/2003)], nous arrêtons ce qui suit :

1. Lorsque le lieu d'une prestation visée à l'article 3 bis, paragraphe 14, points 12 et 13, de [l'UStG 1994], dans sa version issue du [Bundesgesetz (la loi fédérale) (BGBl. I, 52/2009)], se situe en dehors du territoire de [l'Union] en application de l'article 3 bis de l'UStG 1994, la prestation est accomplie sur le territoire national, lorsqu'elle y est utilisée ou exploitée.

2. Sont considérés comme services de télécommunication les services ayant pour objet la transmission, l'émission et la réception de signaux, écrits, images et sons ou informations de toute nature par fils, par radio, par moyens optiques ou par d'autres moyens électromagnétiques, y compris la cession et la concession y afférentes d'un droit d'utilisation de moyens pour une telle transmission, émission ou réception. »

Le règlement sur le remboursement

13 La Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (règlement du ministre fédéral des finances sur le remboursement de la TVA déductible aux entreprises étrangères) (BGBl.

279/1995), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après le « règlement sur le remboursement »), prévoit une procédure de remboursement simplifiée, conformément à son article I, lequel dispose :

« Article 1er (1) Par dérogation à l'article 20 et à l'article 21, paragraphes 1 à 5, de l'UStG 1994, le remboursement de la taxe payée en amont déductible auquel peuvent prétendre les entreprises non établies à l'intérieur du pays, c'est-à-dire celles qui n'ont ni siège ni établissement sur le territoire national, s'effectue conformément aux articles 2, 3 et 3 bis, lorsqu'au cours de la période relative au remboursement, l'entreprise :

1. n'a pas effectué d'opérations au sens de l'article 1er, paragraphe 1, points 1 et 2, de l'UStG 1994 et de l'article 1er de [l'annexe (relative au marché intérieur) de l'UStG 1994] ou

2. n'a effectué que des opérations non imposables aux sens de l'article 6, paragraphe 1, point 3, de l'UStG 1994 ou

3. n'a effectué que des opérations sur lesquelles la dette fiscale passe au bénéficiaire de la prestation (article 19, paragraphe 1, deuxième alinéa, de l'UStG 1994), ou

4. n'a effectué que des opérations au sens de l'article 3 bis, paragraphe 13, sous b), de l'UStG 1994 et a fait usage de la disposition prévue par l'article 25 bis de l'UStG 1994 ou, dans un autre État membre, des dispositions prévues par les articles 357 à 369 de la directive [TVA].

(2) Le paragraphe 1 ne s'applique pas aux taxes payées en amont générées sur le territoire national par des opérations autres que celles visées au paragraphe 1. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

14 SK Telecom est une société établie en Corée du Sud qui, en 2011, a fourni des services de téléphonie mobile à ses clients, qui étaient également établis ou qui avaient leur domicile ou leur résidence habituelle en Corée du Sud, sous la forme de services d'itinérance permettant l'utilisation du réseau de communication mobile autrichien.

15 À cette fin, un opérateur de réseau de communication mobile autrichien a mis son réseau à la disposition de SK Telecom contre le paiement d'une redevance d'utilisation majorée de la TVA autrichienne qui s'élève 20 %. SK Telecom a, quant à elle, facturé à ses clients des frais d'itinérance pour l'utilisation du réseau de communication mobile autrichien lors de leurs séjours temporaires sur le territoire autrichien.

16 SK Telecom a introduit, auprès du centre des impôts, une demande de remboursement de la TVA qui lui avait été facturée par l'opérateur de réseau de communication mobile autrichien pour l'année 2011, conformément à la procédure de remboursement simplifiée prévue à l'article I du règlement sur le remboursement.

17 Le centre des impôts a rejeté cette demande au motif que les frais d'itinérance facturés aux clients de SK Telecom étaient imposables en Autriche, en vertu du règlement sur le déplacement, lequel est fondé sur l'article 59 bis de la directive TVA, dès lors que les services de télécommunication fournis n'étaient pas soumis, dans le pays tiers, à une taxe comparable à la taxe sur le chiffre d'affaires prévue par le droit national. Ainsi, selon le centre des impôts, dans la mesure où SK Telecom avait réalisé des opérations imposables en Autriche, la TVA dont elle s'était acquittée ne pouvait pas lui être remboursée dans le cadre de ladite procédure.

18 Le recours formé par SK Telecom contre la décision du centre des impôts a été rejeté par celui-ci et a ensuite été soumis au Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances, Autriche), lequel a fait droit à sa demande de remboursement de la TVA au motif que le règlement sur le déplacement avait une portée trop étendue. En effet, selon cette juridiction, il découlerait des articles 59 bis et 59 ter de la directive TVA que les États membres ne pourraient considérer que le lieu des prestations des services de télécommunication est situé sur leur territoire qu'en ce qui concerne ceux de ces services qui sont fournis à des personnes non assujetties qui sont établies ou qui ont leur domicile ou leur résidence habituelle au sein de l'Union. Dès lors, le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) a conclu à l'incompatibilité du règlement sur le déplacement avec le droit de l'Union, sans que cette conclusion soit, toutefois, fondée sur l'argument de SK Telecom selon lequel les recettes provenant des services d'itinérance fournis à ses clients étaient soumises à une taxe comparable à la TVA dans le pays tiers, taxe dont le taux d'imposition était fixé à 10 %.

19 Le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) a donc considéré que, au cours de la période couverte par la demande de remboursement de la TVA, le fait que SK Telecom ait permis à ses clients établis dans un pays tiers de téléphoner en Autriche en utilisant le réseau de communication mobile autrichien ne constituait pas une opération imposable sur le territoire national, dès lors que le lieu des prestations des services concernés se situait dans le pays tiers en cause. Selon cette juridiction, SK Telecom était donc en droit d'obtenir le remboursement de la TVA versée en amont à l'opérateur de réseau de communication mobile autrichien dans le cadre de la procédure de remboursement simplifiée prévue à l'article I du règlement sur le remboursement.

20 Saisi d'un recours en *Revision* ordinaire formé par le centre des impôts, le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative, Autriche), par un arrêt du 13 septembre 2018, a annulé la décision du Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances).

21 En substance, le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative) a relevé que les articles 59 bis et 59 ter de la directive TVA avaient pour objet d'éviter les cas de double imposition, de non-imposition ou de distorsion de concurrence. En particulier, la première de ces dispositions prévoirait une possibilité générale et facultative, pour les États membres, de déplacer le lieu des prestations de certains services aux fins de leur imposition à la TVA. En vertu de la seconde de ces dispositions, les États membres auraient l'obligation de déplacer le lieu des prestations lorsqu'une entreprise établie dans un pays tiers fournit des services de télécommunication à des personnes non assujetties qui sont établies ou qui ont leur domicile ou leur résidence habituelle dans un État membre.

22 En adoptant le règlement sur le déplacement, le législateur autrichien aurait donc fait usage du droit d'option ouvert par l'article 59 bis de cette directive dans les cas non visés par l'article 59 ter de celle-ci. Dès lors, lorsqu'une personne, qui n'est pas un entrepreneur et qui est établie ou qui a son domicile ou sa résidence habituelle en dehors de l'Union, bénéficie, sur le territoire autrichien, de services de télécommunication fournis par une société établie dans un pays tiers, le lieu des prestations de ces services est déplacé en Autriche en application du règlement sur le déplacement.

23 Saisi sur renvoi par le Verwaltungsgerichtshof (Cour adminimistrative), le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) continue de s'interroger sur la conformité au droit de l'Union d'une disposition nationale qui considère que les services d'itinérance, tels que ceux en cause au principal, font l'objet d'une « utilisation ou [d'une] exploitation effectives » sur le territoire de l'État membre, au sens de l'article 59 bis de la directive TVA, ce qui permet de considérer le lieu des prestations de ces services comme s'il était situé sur le territoire de cet État membre, alors que ces services sont fournis à des clients non assujettis qui ne séjournent que temporairement sur le territoire dudit État membre.

24 Par ailleurs, la juridiction de renvoi estime que, si l'article 59 bis, premier alinéa, sous b), de cette directive devait être interprété en ce sens que les services d'itinérance, tels que ceux en cause au principal, font effectivement l'objet d'une « utilisation ou [d'une] exploitation effectives » sur le

territoire de l'État membre, au sens de cette disposition, il conviendrait de clarifier l'objectif consistant à éviter les cas de non-imposition que vise la faculté de déplacer le lieu des prestations de services prévue à ladite disposition.

25 En particulier, il y aurait lieu de préciser si la notion de « non-imposition », au sens de ladite disposition, doit être interprétée en ce sens que l'existence dans le pays tiers d'une taxe comparable à la TVA prévue par le droit de l'Union est déterminante pour qu'un État membre puisse considérer le lieu des prestations des services concernés comme s'il était situé sur son territoire.

26 Dans ces conditions, le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) L'article 59 bis, [premier alinéa,] sous b), de la directive [TVA] doit-il être interprété en ce sens que le recours à l'itinérance dans un État membre, dans le cadre de l'utilisation du réseau de téléphonie mobile national en vue d'établir des liaisons entrantes et sortantes, par un "client final non assujetti" qui séjourne temporairement sur le territoire national constitue une "utilisation et une exploitation" sur le territoire national permettant de déplacer le lieu de prestation depuis le pays tiers vers cet État membre, alors même que ni l'opérateur de téléphonie mobile fournissant les services ni le client final ne sont établis sur le territoire de [l'Union] et que le client final n'a pas davantage son domicile ou sa résidence habituelle sur le territoire de [l'Union] ?

2) L'article 59 bis, [premier alinéa,] sous b), de la directive [TVA] doit-il être interprété en ce sens que le lieu de prestation des services de télécommunication décrits à la première question, qui se situent en dehors du territoire de [l'Union] en application de l'article 59 de [cette directive], peut être considéré comme étant situé sur le territoire d'un État membre, alors même que ni l'opérateur de téléphonie mobile fournissant les services ni le client final ne sont établis sur le territoire de [l'Union] et que le client final n'a pas davantage son domicile ou sa résidence habituelle sur le territoire de [l'Union], au seul motif que, dans le pays tiers, les services de télécommunication ne sont soumis à aucune taxe comparable à la [TVA] prévue par le droit de l'Union ? »

Sur les questions préjudicielles

27 Par ses deux questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 59 bis, premier alinéa, sous b), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que des services d'itinérance fournis par un opérateur de téléphonie mobile, établi dans un pays tiers, à ses clients, qui sont également établis ou ont leur domicile ou leur résidence habituelle dans ce pays tiers, leur permettant d'utiliser le réseau de communication mobile national de l'État membre dans lequel ils séjournent temporairement, doivent être considérés comme faisant l'objet d'une « utilisation ou [d'une] exploitation effectives » sur le territoire de cet État membre, au sens de cette disposition, de sorte que ledit État membre peut considérer le lieu des prestations de ces services d'itinérance comme s'il était situé sur son territoire lorsque lesdits services ne font pas l'objet d'un traitement fiscal comparable à une imposition à la TVA dans ledit pays tiers.

28 Il y a lieu de rappeler que la logique qui sous-tend les dispositions de la directive TVA concernant le lieu des prestations de services veut que l'imposition s'effectue dans la mesure du possible à l'endroit où les services sont consommés (voir, en ce sens, arrêt du 13 mars 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, point 29 et jurisprudence citée).

29 À cet égard, en vertu de l'article 59, premier alinéa, sous i), de cette directive, le lieu des prestations de services d'itinérance, tels que ceux en cause au principal, dont il est constant qu'il s'agit de services de télécommunication, au sens de l'article 24, paragraphe 2, de cette même directive, dès lors que ces

prestations de services sont fournies à des personnes non assujetties qui sont établies ou qui ont leur domicile ou leur résidence habituelle hors de l'Union, est l'endroit où ces personnes sont établies ou ont leur domicile ou leur résidence habituelle.

30 Toutefois, par dérogation, l'article 59 bis, premier alinéa, sous b), de la directive TVA permet aux États membres, en ce qui concerne les services dont le lieu des prestations est régi, notamment, par l'article 59 de celle-ci, de considérer ce lieu, qui est situé, en principe, en dehors de l'Union, comme s'il était situé sur leur territoire si l'utilisation ou l'exploitation effectives de ces services s'effectuent sur leur territoire.

31 À ce titre, il y a lieu de constater que l'article 59 ter de cette directive imposait aux États membres d'appliquer l'article 59 bis, premier alinéa, sous b), de celle-ci aux services de télécommunication qui sont fournis à des personnes non assujetties qui sont établies ou qui ont leur domicile ou leur résidence habituelle dans un État membre, par un assujetti qui, tel que l'opérateur de téléphonie mobile en cause au principal, a établi le siège de son activité économique en dehors de l'Union.

32 Pour autant, l'obligation prévue à l'article 59 ter de ladite directive ne saurait avoir pour effet que soit limitée, dans des circonstances autres que celles visées à cette disposition, la possibilité pour les États membres de faire usage, en ce qui concerne les services de télécommunication, de la faculté générale qu'ils tirent de l'article 59 bis, premier alinéa, sous b), de cette même directive.

33 À cet égard, il convient de relever que cet article 59 bis, premier alinéa, sous b), ne fixe pas de condition tenant à la durée du séjour sur le territoire des États membres des personnes qui sont établies ou qui ont leur domicile ou leur résidence habituelle dans un pays tiers, notamment eu égard au fait que ce séjour n'y soit que temporaire.

34 Dès lors, aux fins de l'exercice de la faculté que cette disposition prévoit, il convient d'apprécier si les services d'itinérance, tels que ceux en cause au principal, font l'objet d'une utilisation ou d'une exploitation effectives sur le territoire de l'État membre qui entend y déplacer le lieu des prestations de ces services.

35 En substance, un service d'itinérance consiste en la prestation que procure un fournisseur de services de communication mobile à ses abonnés leur permettant d'utiliser leur appareil portable sur un réseau de communication mobile autre que celui de ce fournisseur, du fait des accords passés entre les opérateurs de ces réseaux. En l'occurrence, les services d'itinérance en cause au principal ont pour objet de permettre aux clients de SK Telecom, alors qu'ils se trouvent hors de portée du réseau de communication mobile exploité par celle-ci, d'utiliser des services de téléphonie mobile via le réseau de communication mobile d'un opérateur autrichien.

36 À cet égard, il convient de rappeler qu'il ressort d'une jurisprudence constante que, d'une part, il découle de l'article 1er, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive TVA que chaque opération doit normalement être considérée comme distincte et indépendante et que, d'autre part, l'opération constituée d'une seule prestation sur le plan économique ne doit pas être artificiellement décomposée pour ne pas altérer la fonctionnalité du système de la TVA (arrêt du 4 septembre 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, point 36 et jurisprudence citée).

37 Or, il y a lieu de constater, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 44 de ses conclusions, que les services d'itinérance, tels que ceux en cause au principal, fournis aux personnes effectuant un séjour temporaire sur le territoire d'un État membre sont distincts et indépendants des autres services de communication mobile dont ces personnes sont bénéficiaires.

38 D'ailleurs, ainsi qu'il ressort tant des informations transmises par la juridiction de renvoi que des observations écrites soumises à la Cour, ces services d'itinérance font l'objet d'une identification distincte par SK Telecom ainsi que de redevances séparées, à savoir les frais d'itinérance, qui sont facturées aux clients auxquels ces services sont fournis.

39 Il découle donc de la nature même des services d'itinérance que l'utilisation ou l'exploitation effectives de ceux-ci s'effectuent nécessairement sur le territoire de l'État membre concerné lors des séjours temporaires des clients de SK Telecom sur ce territoire.

40 Pour autant, même si, dans des circonstances telles que celles en cause au principal, la condition tenant à l'utilisation ou à l'exploitation effectives des services concernés sur le territoire d'un État membre est remplie, celui-ci ne saurait faire usage de la faculté qui lui est offerte par l'article 59 bis, premier alinéa, sous b), de la directive TVA, de considérer le lieu des prestations de services, qui est situé en dehors de l'Union, comme s'il était situé sur son territoire, que dans la mesure où cet usage a pour effet d'éviter les cas de double imposition, de non-imposition ou de distorsion de concurrence.

41 À cet égard, en premier lieu, il convient de préciser que, certes, ainsi que l'a souligné la juridiction de renvoi, il ressort du considérant 22 de cette directive que la taxation de la totalité des services de télécommunication dont la consommation a lieu dans l'Union répond à la volonté du législateur de l'Union de prévenir les distorsions de concurrence.

42 Cela étant, il y a lieu de rappeler que l'objectif des dispositions de la directive TVA déterminant le lieu d'imposition des prestations de services est d'éviter, d'une part, des conflits de compétence susceptibles de conduire à des doubles impositions et, d'autre part, la non-imposition de recettes (voir, en ce sens, arrêts du 17 décembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, point 41, et du 13 mars 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, point 28 ainsi que jurisprudence citée).

43 Au regard du libellé de l'article 59 bis, premier alinéa, sous b), de cette directive et de son emplacement dans la sous-section 10, intitulée « Mesures visant à éviter la double imposition et la non-imposition », de la section 3 du chapitre 3 du titre V de ladite directive, il y a lieu de considérer que la faculté ouverte par cette disposition non seulement s'inscrit dans le cadre de la prévention de distorsions de concurrence, mais vise également à éviter les cas de double imposition et de non-imposition.

44 Il s'ensuit qu'il est loisible aux États membres de faire usage de la faculté ouverte à l'article 59 bis, premier alinéa, sous b), de cette directive lorsque cet usage a pour seul effet de pallier une situation de non-imposition au sein l'Union, ce qui, selon les informations dont dispose la Cour, a été le cas des services d'itinérance en cause au principal.

45 En second lieu, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 88 de ses conclusions, il convient de préciser que, aux fins de l'application de cette disposition, les éventuels cas de double imposition, de non-imposition ou de distorsion de concurrence sont à apprécier en fonction du traitement fiscal des services concernés dans les États membres, sans qu'il y ait lieu de tenir compte du régime fiscal auquel ces services sont soumis dans le pays tiers concerné.

46 Il pourrait, certes, en aller différemment en raison d'un accord international conclu en la matière avec ce pays tiers. Toutefois, la demande de décision préjudicielle et les observations soumises à la Cour ne font pas mention d'un tel accord.

47 La solution contraire à celle exposée aux points 44 et 45 du présent arrêt aurait pour effet de faire dépendre l'application des règles de l'Union en matière de TVA du droit fiscal interne des pays tiers. Or, en l'absence d'indication en ce sens, il ne saurait être présumé que telle a été l'intention du législateur de l'Union.

48 Une interprétation selon laquelle les États membres peuvent faire usage de la faculté ouverte à l'article 59 bis, premier alinéa, sous b), de la directive TVA sans avoir, en principe, à tenir compte du traitement fiscal auquel les services sont soumis sur le fondement du droit fiscal interne du pays tiers concerné est, d'ailleurs, corroborée par l'approche retenue par le comité de la TVA, qui est un comité consultatif institué à l'article 398 de cette directive, dont les lignes directrices, bien qu'elles soient dépourvues de valeur contraignante, n'en constituent pas moins une aide à l'interprétation de la directive TVA (voir, en ce sens, ordonnance du 8 octobre 2020, Weindel Logistik Service, C-621/19, non publiée, EU:C:2020:814, point 48).

49 En effet, il ressort des lignes directrices de ce comité [89e réunion, du 30 septembre 2009, Document B – taxud.d.1(2010)176579 – 645] que celui-ci a convenu à l'unanimité que le recours par les États membres à la faculté prévue à l'article 59 bis, premier alinéa, sous b), de cette directive pour imposer les services effectivement utilisés ou exploités sur leur territoire ne dépend pas du traitement fiscal auquel sont soumis ces services en dehors de l'Union. En particulier, le fait qu'un service peut être soumis à l'impôt dans un pays tiers en application de ses règles nationales n'empêchera pas un État membre de le soumettre à l'impôt s'il est effectivement utilisé ou exploité sur son territoire.

50 Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre aux questions posées que l'article 59 bis, premier alinéa, sous b), de la directive TVA doit être interprété en ce sens que des services d'itinérance fournis par un opérateur de téléphonie mobile, établi dans un pays tiers, à ses clients, qui sont également établis ou ont leur domicile ou leur résidence habituelle dans ce pays tiers, leur permettant d'utiliser le réseau de communication mobile national de l'État membre dans lequel ils séjournent temporairement, doivent être considérés comme faisant l'objet d'une « utilisation ou [d'une] exploitation effectives » sur le territoire de cet État membre, au sens de cette disposition, de sorte que ledit État membre peut considérer le lieu des prestations de ces services d'itinérance comme s'il était situé sur son territoire lorsque, sans égard au traitement fiscal auquel ces services sont soumis sur le fondement du droit fiscal interne dudit pays tiers, l'exercice d'une telle faculté a pour effet d'éviter la non-imposition desdits services au sein de l'Union.

Sur les dépens

51 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (cinquième chambre) dit pour droit :

L'article 59 bis, premier alinéa, sous b), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée, à partir du 1er janvier 2010, par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008, doit être interprété en ce sens que des services d'itinérance fournis par un opérateur de téléphonie mobile, établi dans un pays tiers, à ses clients, qui sont également établis ou ont leur domicile ou leur résidence habituelle dans ce pays tiers, leur permettant d'utiliser le réseau de communication mobile national de l'État membre dans lequel ils séjournent temporairement, doivent être considérés comme faisant l'objet d'une « utilisation ou [d'une] exploitation effectives » sur le territoire de cet État membre, au sens de cette disposition, de sorte que ledit État membre peut considérer le lieu des prestations de ces services d'itinérance comme s'il était situé sur son territoire lorsque, sans égard au traitement fiscal auquel ces services sont soumis sur le fondement du droit fiscal interne dudit pays tiers, l'exercice d'une telle faculté a pour effet d'éviter la non-imposition desdits services au sein de l'Union.

Signatures