Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

15 de abril de 2021 *

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Determinação do lugar das prestações de serviços de telecomunicações — Itinerância de nacionais de países terceiros nas redes de comunicações móveis na União Europeia — Artigo 59.º-A, primeiro parágrafo, alínea b) — Possibilidade de os Estados-Membros transferirem o lugar das prestações de serviços de telecomunicações para o seu território»

No processo C-593/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal, Áustria), por Decisão de 29 de julho de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 5 de agosto de 2019, no processo

SK Telecom Co. Ltd

contra

Finanzamt Graz-Stadt,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: E. Regan (relator), presidente de secção, M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos e I. Jarukaitis, juízes,

advogado-geral: H. Saugmandsgaard Øe,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da SK Telecom Co. Ltd, por J. Fischer, consultor fiscal,

– em representação do Governo austríaco, por F. Koppensteiner, na qualidade de agente,

– em representação do Governo espanhol, por L. Aguilera Ruiz, na qualidade de agente,

* Língua do processo: alemão.

– em representação da Comissão Europeia, por J. Jokubauskaitė e L. Mantl, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 22 de outubro de 2020,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do 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 (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada, a partir de 1 de janeiro de 2010, pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a SK Telecom Co. Ltd ao Finanzamt Graz-Stadt (Serviço de Finanças da cidade de Graz, Áustria) (a seguir «Serviço de Finanças») a respeito do reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante pela SK Telecom, referente a prestações de serviços de telecomunicações relativas ao exercício fiscal de 2011.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do considerando 22 da Diretiva IVA:

«É conveniente tributar a totalidade dos serviços de telecomunicações utilizados na [União Europeia], a fim de evitar distorções de concorrência nesse domínio. Para o efeito, os serviços de telecomunicações prestados a sujeitos passivos estabelecidos na [União], ou a destinatários estabelecidos em países terceiros deverão, em princípio, ser tributados no lugar em que esteja estabelecido o destinatário desses serviços. Para assegurar a tributação uniforme dos serviços de telecomunicações prestados por sujeitos passivos estabelecidos em territórios ou países terceiros a pessoas que não sejam sujeitos passivos estabelecidas na [União], serviços esses efetivamente utilizados e explorados na [União], os Estados-Membros deverão, todavia, estabelecer que o lugar da prestação de serviços se situa no território da [União].»

4 No título I desta diretiva, que define o seu objeto e âmbito de aplicação, o artigo 1.º, n.º 2, prevê:

«O princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior ao estádio de tributação.

Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O sistema comum do IVA é aplicável até ao estádio do comércio a retalho, inclusive.»

5 O capítulo 3, intitulado «Prestações de serviços», do título IV, sob a epígrafe «Operações tributáveis», da referida diretiva inclui o artigo 24.º que dispõe, no seu n.º 2:

«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.»

6 O título V desta mesma diretiva, intitulado «Lugar das operações tributáveis», contém um capítulo 3, relativo ao lugar das prestações de serviços, que inclui uma secção 3, intitulada «Disposições específicas». Esta secção inclui uma subsecção 9, denominada «Prestações de serviços efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos e que estejam estabelecidas fora da [União]», cujo artigo 59.º estabelecia:

«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;

[…]»

7 Nesta secção 3, a subsecção 10, intitulada «Prevenção da dupla tributação ou da não tributação», incluía os artigos 59.º-A e 59.º-B da Diretiva IVA.

8 O artigo 59.º-A desta diretiva tinha a seguinte redação:

«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:

1. 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];

2. 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.

[…]»

9 O artigo 59.º -B da referida diretiva enunciava:

«Os Estados-Membros aplicam a alínea b) [do primeiro parágrafo] do artigo 59.º-A 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].»

10 O título XIV da Diretiva IVA, intitulado «Disposições diversas», contém um capítulo 2, cujo artigo 398.º, que é o seu artigo único, diz respeito a um comité consultivo denominado «Comité do IVA».

Direito austríaco

UStG

11 O § 3-A da Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios), de 23 de agosto de 1994 (BGBl. n.º 663/1994; a seguir «UStG 1994»), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «UStG 2010»), tem a seguinte redação:

«Outras prestações

§ 3-A (1): As outras prestações são prestações que não consistem numa entrega. Uma outra prestação pode também consistir numa omissão ou no facto de tolerar um ato ou uma situação.

[…]

Lugar das outras prestações

[…]

(5) Para efeitos de aplicação dos n.os 6 a 16 e do § 3-A [do anexo (relativo ao mercado interno) da UStG 2010]:

1. Considera-se empresário qualquer empresário na aceção do § 2, sendo considerado empresário quem realize também operações não tributáveis, em relação ao conjunto das outras prestações que lhe são fornecidas;

2. Considera-se empresário qualquer pessoa coletiva que exerça atividades não empresariais que disponha de um número de identificação para efeitos de IVA;

3. Não é considerado empresário a pessoa ou associação de pessoas que não esteja abrangida pelo âmbito de aplicação dos n.os 1 e 2.

(6) Sem prejuízo do disposto nos n.os 8 a 16 e no § 3-A [do anexo (relativo ao mercado interno) da UStG 2010], considera-se que as outras prestações fornecidas a um empresário, na aceção do n.º 5, pontos 1 e 2, são efetuadas no lugar em que o destinatário explora a sua empresa. Se a outra prestação for fornecida no estabelecimento estável de um empresário, é determinante o lugar desse estabelecimento estável.

(7) Sem prejuízo do disposto nos n.os 8 a 16 e no § 3-A [do anexo (relativo ao mercado interno) da UStG 2010], considera-se que as outras prestações que não são fornecidas a um empresário, na aceção do n.º 5, ponto 3, são efetuadas no lugar onde o empresário explora a sua empresa. Se a

outra prestação for efetuada por um estabelecimento estável, considera-se que é este o lugar da prestação.

[…]

(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:

[…]

12. 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 seja um empresário, na aceção do n.º 5, ponto 3, e não tenha o seu domicílio, sede ou residência habitual no território da [União].»

Regulamento sobre a Transferência

12 Nos termos do Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (Regulamento do 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 (a seguir «Regulamento sobre a Transferência»):

«Em conformidade com o § 3-A, n.º 10, pontos 13 e 14, e com o § 3-A, n.º 13, da UStG 1994, na versão da Lei Federal BGBl. I n.º 71/2003, determina-se:

1. Quando o lugar de uma prestação referida no § 3-A, n.º 14, pontos 12 e 13, da [UStG 1994], na versão da Lei Federal BGBl. I n.º 52/2009, se situe fora do território da [União] nos termos do § 3-A da UStG 1994, a prestação é cumprida no território nacional, quando aí seja utilizada ou explorada.

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

Regulamento sobre o Reembolso

13 O Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (Regulamento do Ministro Federal das Finanças que introduz um processo autónomo para o reembolso do IVA dedutível às empresas estrangeiras) (BGBl., 279/1995), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Regulamento sobre o Reembolso»), prevê um procedimento simplificado de reembolso, nos termos do seu § I, que dispõe:

«§ 1 (1) Em derrogação do § 20 e do § 21, n.ºs 1 a 5, da UStG 1994, o reembolso do imposto dedutível pago a montante, de que podem beneficiar as empresas não estabelecidas em território nacional, a saber as que não têm sede nem estabelecimento no território nacional efetua-se em conformidade com os §§ 2, 3 e 3-A, quando, durante o período relativo ao reembolso, a empresa:

1. Não tenha efetuado operações na aceção do § 1, n.º 1, pontos 1 e 2, da UStG 1994 e do § 1 [do anexo (relativo ao mercado interno) da UStG 1994] ou

2. Tenha apenas efetuado operações não tributável, na aceção do § 6, n.º 1, ponto 3, da UStG 1994, ou

3. Tenha apenas efetuado operações relativamente às quais a dívida fiscal passa para o beneficiário da prestação (§ 19.º, n.º 1, segundo parágrafo, da UStG 1994), ou

4. Tenha apenas efetuado operações na aceção do § 3-A, n.º 13, alínea b), da UStG 1994 e invocado a disposição prevista no § 25-A da UStG 1994 ou, noutro Estado-Membro, das disposições previstas nos artigos 357.º a 369.º da Diretiva [IVA].

(2) O n.º 1 não é aplicável aos impostos pagos a montante gerados no território nacional por volumes de negócios diferentes dos referidos no n.º 1.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

14 A SK Telecom é uma sociedade estabelecida na Coreia do Sul que, em 2011, prestou serviços de telefonia móvel aos seus clientes, que também estavam estabelecidos ou que tinham domicílio ou residência habitual na Coreia do Sul, sob a forma de serviços de itinerância que permitem a utilização da rede de comunicações móveis austríaca.

15 Para o efeito, um operador da rede de comunicações móveis austríaco disponibilizou a sua rede à SK Telecom mediante o pagamento de uma taxa de utilização acrescida do IVA austríaco que ascende a 20 %. A SK Telecom, por seu turno, faturou aos seus clientes despesas de itinerância pela utilização da rede de comunicações móveis austríaca durante as suas estadias temporárias no território austríaco.

16 A SK Telecom apresentou ao Serviço de Finanças um pedido de reembolso do IVA que lhe tinha sido faturado pelo operador da rede de comunicações móveis austríaca referente ao ano de 2011, em conformidade com o procedimento simplificado de reembolso previsto no artigo I do Regulamento sobre o Reembolso.

17 O Serviço de Finanças indeferiu este pedido com o fundamento de que as despesas de itinerância faturadas aos clientes da SK Telecom eram tributáveis na Áustria, por força do Regulamento sobre a Transferência, que se baseia no artigo 59.º-A da Diretiva IVA, uma vez que os serviços de telecomunicações prestados não estavam sujeitos, no país terceiro, a um imposto comparável ao imposto sobre o volume de negócios previsto no direito nacional. Assim, segundo o Serviço de Finanças, na medida em que a SK Telecom realizou operações tributáveis na Áustria, não podia beneficiar do reembolso do IVA no âmbito do referido procedimento.

18 Foi negado provimento ao recurso interposto pela SK Telecom da decisão do Serviço de Finanças, por parte deste último, pelo que a SK Telecom recorreu para o Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal, Áustria), que julgou procedente o seu pedido de reembolso do IVA com o fundamento de que o Regulamento sobre a Transferência tinha um alcance demasiado amplo. Com efeito, segundo este órgão jurisdicional, decorre dos artigos 59.º-A e 59.º-B da Diretiva IVA que os Estados-Membros só podem considerar que o lugar das prestações dos serviços de telecomunicações se situa no seu território no que respeita aos serviços prestados a pessoas que não sejam sujeitos passivos estabelecidas ou que tenham domicílio ou residência habitual na União. Por conseguinte, o Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal) concluiu pela incompatibilidade do Regulamento sobre a Transferência com o direito da União, sem que esta conclusão se baseie, todavia, no argumento da SK Telecom segundo o qual as receitas provenientes dos serviços de itinerância prestados aos seus clientes estavam sujeitas a um imposto comparável ao IVA no país terceiro, imposto cuja taxa de tributação era de 10 %.

19 O Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal) considerou, portanto, que, durante o período abrangido pelo pedido de reembolso do IVA, o facto de a SK Telecom ter permitido aos seus clientes estabelecidos num país terceiro telefonarem na Áustria utilizando a rede de comunicações móveis austríaca não constituía uma operação tributável no território nacional, uma vez que o lugar das prestações desses serviços se situava no país terceiro em causa. Segundo este órgão jurisdicional, a SK Telecom tinha, portanto, direito a obter o reembolso do IVA pago a montante ao operador da rede de comunicações móveis austríaca no âmbito do procedimento simplificado de reembolso previsto no artigo I do Regulamento sobre o Reembolso.

20 No seguimento de um recurso de «*Revision*» ordinário interposto pelo Serviço de Finanças, o Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo, Áustria), por Acórdão de 13 de setembro de 2018, anulou a decisão do Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal).

21 Em substância, o Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo) salientou que os artigos 59.º-A e 59.º-B da Diretiva IVA tinham por objetivo evitar os casos de dupla tributação, de não tributação ou de distorções de concorrência. Em especial, a primeira destas disposições prevê uma possibilidade geral e facultativa de os Estados-Membros transferirem o lugar das prestações de determinados serviços para efeitos da sua tributação em sede de IVA. Por força da segunda destas disposições, os Estados-Membros têm a obrigação de transferir o lugar das prestações quando uma empresa estabelecida num país terceiro presta serviços de telecomunicações a pessoas que não sejam sujeitos passivos e que estejam estabelecidas ou que tenham domicílio ou residência habitual num Estado-Membro.

22 Ao adotar o Regulamento sobre a Transferência, o legislador austríaco fez legitimamente uso da faculdade prevista no artigo 59.º-A desta diretiva nos casos não abrangidos pelo artigo 59.º-B. Por conseguinte, quando uma pessoa, que não é empresário e que está estabelecida ou tem domicílio ou residência habitual fora da União, beneficia, em território austríaco, de serviços de telecomunicações prestados por uma sociedade estabelecida num país terceiro, o lugar das prestações destes serviços é transferido para a Áustria por força do Regulamento sobre a Transferência.

23 Chamado a pronunciar-se em sede de reenvio pelo Verwaltungsgerichtshof (Supremo Tribunal Administrativo), o Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal) mantém as suas dúvidas quanto à compatibilidade com o direito da União de uma disposição nacional que considera que os serviços de itinerância, como os que estão em causa no processo principal, são objeto de uma «utilização ou [de uma] exploração efetivas» no território do Estado-Membro, na aceção do artigo 59.º-A da Diretiva IVA, o que permite considerar o território deste Estado-Membro como o lugar das prestações desses serviços, quando estes serviços são prestados a clientes que não são sujeitos passivos, que apenas residem temporariamente no território do referido Estado-Membro.

24 Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio considera que, embora o artigo 59.º-A, primeiro parágrafo, alínea b), desta diretiva deva ser interpretado no sentido de que os serviços de itinerância, como os que estão em causa no processo principal, são efetivamente objeto de uma «utilização ou [de uma] exploração efetivas» no território do Estado-Membro, na aceção desta disposição, importa clarificar o objetivo que consiste em evitar os casos de não tributação prosseguidos mediante a faculdade de transferir o lugar das prestações de serviços prevista na referida disposição.

25 Em especial, há que precisar se o conceito de «não tributação», na aceção da referida disposição, deve ser interpretado no sentido de que a existência, no país terceiro, de um imposto comparável ao IVA previsto no direito da União é determinante para que um Estado-Membro possa considerar o lugar das prestações dos serviços em causa como se estivesse situado no seu território.

26 Nestas condições, o Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário Federal, Áustria) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 59.º-A, [primeiro parágrafo,] alínea b), da Diretiva [IVA] 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 ou 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.º-A, [primeiro parágrafo,] alínea b), da Diretiva [IVA] 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?»

Quanto às questões prejudiciais

27 Com as suas duas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 59.º-A, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que os serviços de itinerância prestados por um operador de telefonia móvel, estabelecido num país terceiro, aos seus clientes, que estão igualmente estabelecidos ou têm domicílio ou residência habitual nesse país terceiro, que lhes permitem utilizar a rede de comunicações móveis nacional do Estado-Membro em que residem temporariamente, devem ser considerados objeto de uma «utilização ou [de uma] exploração efetivas» no território deste Estado-Membro, na aceção desta disposição, de modo que o referido Estado-Membro pode considerar que o lugar das prestações destes serviços de itinerância está situado no seu território, quando os referidos serviços não são objeto de um tratamento fiscal comparável a uma tributação em sede de IVA no referido país terceiro.

28 Importa recordar que a lógica subjacente às disposições da Diretiva IVA, no que respeita ao lugar da prestação de serviços, exige que a tributação se efetue, na medida do possível, no local onde os bens e os serviços são consumidos (v., neste sentido, Acórdão de 13 de março de 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, n.º 29 e jurisprudência referida).

29 A este respeito, por força do artigo 59.º, primeiro parágrafo, alínea i), dessa diretiva, o lugar das prestações de serviços de itinerância, como os que estão em causa no processo principal, relativamente aos quais é pacífico que se trata de serviços de telecomunicações, na aceção do artigo 24.º, n.º 2, dessa mesma diretiva, quando essas prestações de serviços são efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos estabelecidas ou que tenham domicílio ou residência habitual fora da União, é o local onde essas pessoas estão estabelecidas ou têm domicílio ou residência habitual.

30 Todavia, por derrogação, o artigo 59.º-A, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva IVA permite aos Estados-Membros, no que respeita aos serviços cujo lugar das prestações se rege, nomeadamente, pelo seu artigo 59.º, considerar este lugar, que está situado, em princípio, fora da União, como se estivesse situado no seu território se a utilização ou a exploração efetivas destes serviços se realizarem no seu território.

31 A este título, cumpre assinalar que o artigo 59.º-B dessa diretiva impunha aos Estados-Membros a aplicação do seu artigo 59.º-A, primeiro parágrafo, alínea b), aos serviços de telecomunicações prestados a pessoas que não sejam sujeitos passivos estabelecidas ou que tenham domicílio ou residência habitual num Estado-Membro, por um sujeito passivo que, como o operador de telefonia móvel em causa no processo principal, estabeleceu a sede da sua atividade económica fora da União.

32 No entanto, a obrigação prevista no artigo 59.º-B da referida diretiva não pode ter por efeito limitar, em circunstâncias diferentes das mencionadas nesta disposição, a possibilidade de os Estados-Membros utilizarem, no que respeita aos serviços de telecomunicações, a faculdade geral que lhes é conferida pelo artigo 59.º-A, primeiro parágrafo, alínea b), desta mesma diretiva.

33 A este respeito, importa salientar que este artigo 59.º-A, primeiro parágrafo, alínea b), não estabelece um requisito relativamente à duração da estada no território dos Estados-Membros das pessoas estabelecidas ou que têm domicílio ou residência habitual num país terceiro, nomeadamente tendo em conta o facto de essa estadia ser apenas temporária.

34 Por conseguinte, para efeitos do exercício da faculdade prevista nesta disposição, há que apreciar se os serviços de itinerância como os que estão em causa no processo principal são objeto de uma utilização ou de uma exploração efetivas no território do Estado-Membro que para aqui pretende transferir o lugar das prestações desses serviços.

35 Em substância, um serviço de itinerância consiste na prestação fornecida por um prestador de serviços de comunicações móveis aos seus assinantes que lhes permite utilizar o seu dispositivo móvel numa rede de comunicações móveis diferente da desse fornecedor, ao abrigo de acordos celebrados entre os operadores destas redes. No caso em apreço, os serviços de itinerância em causa no processo principal têm por objeto permitir aos clientes da SK Telecom, quando se encontrarem fora do alcance da rede de comunicações móveis explorada por esta, utilizar serviços de telefonia móvel através da rede de comunicações móveis de um operador austríaco.

36 A este propósito, cabe recordar que, segundo jurisprudência constante, por um lado, decorre do artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente e que, por outro, a operação constituída por uma só prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta, para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA (Acórdão de 4 de setembro de 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, n.º 36 e jurisprudência referida).

37 Ora, verifica-se, como salientou o advogado-geral no n.º 44 das suas conclusões, que os serviços de itinerância como os que estão em causa no processo principal, prestados às pessoas que residem temporariamente no território de um Estado-Membro, são distintos e independentes dos outros serviços de comunicações móveis de que estas pessoas são beneficiárias.

38 Aliás, como resulta tanto das informações transmitidas pelo órgão jurisdicional de reenvio como das observações escritas apresentadas ao Tribunal de Justiça, esses serviços de itinerância são objeto de uma identificação distinta pela SK Telecom e de taxas distintas, ou seja, as despesas de itinerância faturadas aos clientes a quem esses serviços são prestados.

39 Decorre, portanto, da própria natureza dos serviços de itinerância que a sua utilização ou exploração efetivas se efetua necessariamente no território do Estado-Membro em causa durante as estadias temporárias dos clientes da SK Telecom neste território.

40 Contudo, mesmo que em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal esteja preenchido o requisito relativo à utilização ou à exploração efetivas dos serviços em questão no território de um Estado-Membro, este só pode fazer uso da faculdade que lhe é conferida pelo artigo 59.º-A, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva IVA, de considerar o lugar das prestações de serviços, que está situado fora da União, como se estivesse situado no seu território, na medida em que esse uso tenha por efeito evitar casos de dupla tributação, de não tributação ou de distorções de concorrência.

41 A este respeito, em primeiro lugar, importa clarificar que, na verdade, como sublinhou o órgão jurisdicional de reenvio, resulta do considerando 22 dessa diretiva que a tributação da totalidade dos serviços de telecomunicações utilizados na União responde à vontade do legislador da União de evitar distorções de concorrência.

42 Posto isto, importa recordar que o objetivo das disposições da Diretiva IVA que determinam o lugar de tributação das prestações de serviços consiste em evitar, por um lado, conflitos de competência suscetíveis de conduzir a dupla tributação e, por outro, a não tributação de receitas (v., neste sentido, Acórdãos de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, n.º 41, e de 13 de março de 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, n.º 28 e jurisprudência referida).

43 À luz da redação do artigo 59.º-A, primeiro parágrafo, alínea b), desta diretiva e da sua inserção na subsecção 10, sob a epígrafe «Prevenção da dupla tributação ou da não tributação», da secção 3 do capítulo 3 do Título V da referida diretiva, há que considerar que a faculdade conferida por esta disposição se insere não apenas no âmbito da prevenção de distorções de concorrência, mas visa também evitar os casos de dupla tributação e de não tributação.

44 Daqui resulta que os Estados-Membros podem fazer uso da faculdade conferida pelo artigo 59.º-A, primeiro parágrafo, alínea b), desta diretiva quando esse uso tenha por único efeito obviar a uma situação de não tributação na União, o que, segundo as informações de que dispõe o Tribunal de Justiça, ocorreu nos serviços de itinerância em apreço no processo principal.

45 Em segundo lugar, como salientou o advogado-geral no n.º 88 das suas conclusões, importa precisar que, para efeitos da aplicação desta disposição, os eventuais casos de dupla tributação, de não tributação ou de distorções de concorrência devem ser apreciados em função do tratamento fiscal dos serviços em causa nos Estados-Membros, sem que seja necessário ter em conta o regime fiscal a que esses serviços estão sujeitos no país terceiro em questão.

46 É certo que a situação poderia ser diferente por força de um acordo internacional celebrado nesta matéria com esse país terceiro. Todavia, o pedido de decisão prejudicial e as observações apresentadas ao Tribunal de Justiça não fazem referência a um tal acordo.

47 A solução contrária à exposta nos n.os 44 e 45 do presente acórdão teria por efeito fazer depender a aplicação das regras da União em matéria de IVA do direito fiscal interno dos países terceiros. Ora, na falta de indicação nesse sentido, não se pode presumir que tenha sido essa a intenção do legislador da União.

48 Uma interpretação segundo a qual os Estados-Membros podem fazer uso da faculdade conferida pelo artigo 59.º-A, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva IVA, sem terem, em princípio, de ter em conta o tratamento fiscal a que os serviços estão sujeitos com base no direito fiscal interno do país terceiro em causa é, aliás, corroborada pela abordagem adotada pelo Comité do IVA, comité consultivo instituído pelo artigo 398.º dessa diretiva, cujas orientações, embora não vinculativas, constituem, no entanto, um auxílio à interpretação da Diretiva IVA (v., neste sentido, Despacho de 8 de outubro de 2020, Weindel Logistik Service, C-621/19, não publicado, EU:C:2020:814, n.º 48).

49 Com efeito, resulta das orientações deste comité [89.ª reunião, de 30 de setembro de 2009, Documento B — taxud.d.1 (2010) 176579-645] que este acordou por unanimidade que o recurso pelos Estados-Membros à faculdade prevista no artigo 59.º-A, primeiro parágrafo, alínea b), desta diretiva para tributar os serviços efetivamente utilizados ou explorados no seu território não depende do tratamento fiscal a que esses serviços estão sujeitos fora da União. Em especial, o facto de um serviço poder ser sujeito a imposto num país terceiro em aplicação das suas regras nacionais não obsta a que um Estado-Membro sujeite esse serviço ao imposto se for efetivamente utilizado ou explorado no seu território.

50 Tendo em conta as considerações anteriores, há que responder às questões submetidas que o artigo 59.º-A, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que os serviços de itinerância prestados por um operador de telefonia móvel, estabelecido num país terceiro, aos seus clientes, que estão igualmente estabelecidos ou têm domicílio ou residência habitual nesse país terceiro, que lhes permitem utilizar a rede de comunicações móveis nacional do Estado-Membro em que residem temporariamente, devem ser considerados objeto de uma «utilização ou [de uma] exploração efetivas» no território deste Estado-Membro, na aceção dessa disposição, de modo que o referido Estado-Membro pode considerar que o lugar das prestações destes serviços de itinerância está situado no seu território, quando, independentemente do tratamento fiscal a que estes serviços estão sujeitos por força do direito fiscal interno do referido país terceiro, o exercício dessa faculdade tenha por efeito evitar a não tributação desses serviços na União.

Quanto às despesas

51 Revestindo o processo, quanto às partes no processo principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quinta Secção) declara:

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, a partir de 1 de janeiro de 2010, pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, deve ser interpretado no sentido de que os serviços de itinerância prestados por um operador de telefonia móvel, estabelecido num país

terceiro, aos seus clientes, que estão igualmente estabelecidos ou têm domicílio ou residência habitual nesse país terceiro, que lhes permitem utilizar a rede de comunicações móveis nacional do Estado-Membro em que residem temporariamente, devem ser considerados objeto de uma «utilização ou [de uma] exploração efetivas» no território deste Estado-Membro, na aceção desta disposição, de modo que o referido Estado-Membro pode considerar que o lugar das prestações destes serviços de itinerância está situado no seu território, quando, independentemente do tratamento fiscal a que estes serviços estão sujeitos por força do direito fiscal interno do referido país terceiro, o exercício dessa faculdade tenha por efeito evitar a não tributação desses serviços na União.

Assinaturas