Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

15 aprile 2021 *

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Determinazione del luogo delle prestazioni di servizi di telecomunicazione – Roaming di cittadini di paesi terzi sulle reti di comunicazione mobile all'interno dell'Unione europea – Articolo 59 bis, primo comma, lettera b) – Possibilità per gli Stati membri di spostare nel proprio territorio il luogo delle prestazioni di servizi di telecomunicazione»

Nella causa C-593/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze, Austria), con decisione del 29 luglio 2019, pervenuta in cancelleria il 5 agosto 2019, nel procedimento

SK Telecom Co. Ltd

contro

Finanzamt Graz-Stadt,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da E. Regan (relatore), presidente di sezione, M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos e I. Jarukaitis, giudici,

avvocato generale: H. Saugmandsgaard Øe

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la SK Telecom Co. Ltd, da J. Fischer, consulente tributario;

– per il governo austriaco, da F. Koppensteiner, in qualità di agente;

– per il governo spagnolo, da L. Aguilera Ruiz, in qualità di agente;

– per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė e L. Mantl, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 22 ottobre 2020,

* Lingua processuale: il tedesco.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 59 bis, primo comma, lettera b), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata, a partire dal 1º gennaio 2010, dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 (GU 2008, L 44, pag. 11) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la SK Telecom Co. Ltd. e il Finanzamt Graz-Stadt (Ufficio delle imposte della città di Graz, Austria) (in prosieguo: l'«Ufficio delle imposte») in ordine al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte dalla SK Telecom in relazione a prestazioni di servizi di telecomunicazione per l'esercizio fiscale 2011.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Ai sensi del considerando 22 della direttiva IVA:

«Occorre tassare la totalità dei servizi di telecomunicazione il cui consumo ha luogo [nell'Unione europea] per impedire distorsioni della concorrenza in questo settore. A tal fine, i servizi di telecomunicazione resi a soggetti passivi stabiliti [nell'Unione] o a destinatari stabiliti in un paese terzo dovrebbero, in linea di massima, essere tassati nel luogo in cui è stabilito il destinatario dei servizi. Ai fini di una tassazione uniforme dei servizi di telecomunicazione resi da soggetti passivi stabiliti in un territorio terzo o in un paese terzo a persone non soggetti passivi stabilite [nell'Unione] ed effettivamente utilizzati o impiegati [nell'Unione], gli Stati membri dovrebbero tuttavia prevedere che il luogo di prestazione dei servizi sia [nell'Unione]».

4 L'articolo 1, paragrafo 2, di detta direttiva, contenuto nel titolo I, che definisce l'oggetto e l'ambito di applicazione della medesima direttiva, prevede quanto segue:

«Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione.

A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Il sistema comune d'IVA è applicato fino allo stadio del commercio al minuto incluso».

5 Il capo 3, intitolato «Prestazioni di servizi», del titolo IV, intitolato «Operazioni imponibili», di detta direttiva comprende l'articolo 24, il quale, al paragrafo 2, prevede quanto segue:

«Sono considerati "servizi di telecomunicazione" i servizi aventi per oggetto la trasmissione, l'emissione e la ricezione di segnali, scritti, immagini e suoni o informazioni di qualsiasi natura via filo, per radio, tramite mezzi ottici o altri mezzi elettromagnetici, ivi comprese la cessione e la concessione ad esse connesse, di un diritto di utilizzazione di mezzi per tale trasmissione, emissione o ricezione, compresa la messa a disposizione dell'accesso a reti d'informazione globali».

6 Il titolo V della stessa direttiva, intitolato «Luogo delle operazioni imponibili», contiene un capo 3, relativo al luogo delle prestazioni di servizi, che comprende una sezione 3, intitolata «Disposizioni speciali». Detta sezione contiene una sottosezione 9, intitolata «Prestazioni di servizi a persone che non sono soggetti passivi fuori [dell'Unione]», il cui articolo 59 era così formulato:

«Il luogo delle prestazioni dei seguenti servizi a una persona che non è soggetto passivo stabilita, domiciliata o abitualmente residente al di fuori [dell'Unione] è il luogo in cui detta persona è stabilita, domiciliata o abitualmente residente:

(...)

i) servizi di telecomunicazione;

(...)».

7 Contenuta in detta sezione 3, la sottosezione 10, intitolata «Misure volte a prevenire i casi di doppia imposizione o non imposizione», comprendeva gli articoli 59 bis e 59 ter della direttiva IVA.

8 L'articolo 59 bis della direttiva succitata era così formulato:

«Al fine di prevenire casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione di concorrenza, gli Stati membri possono considerare, per quanto riguarda i servizi il cui luogo delle prestazioni è stabilito agli articoli 44, 45, 56 e 59:

a) il luogo delle prestazioni di un tale servizio o [di] tutti tali servizi situato all'interno del loro territorio come se fosse situato al di fuori [dell'Unione] qualora l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione dei servizi abbiano luogo al di fuori [dell'Unione];

b) il luogo delle prestazioni di un tale servizio o [di] tutti tali servizi situato al di fuori [dell'Unione] come se fosse situato all'interno del loro territorio qualora l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione abbiano luogo all'interno del loro territorio.

(...)».

9 L'articolo 59 ter di detta direttiva così recitava:

«Gli Stati membri applicano l'articolo 59 bis, [primo comma], lettera b), ai servizi di telecomunicazione e ai servizi di teleradiodiffusione di cui all'articolo 59, primo comma, lettera j), resi a persone che non sono soggetti passivi stabilite o domiciliate o abitualmente residenti in uno Stato membro da un soggetto passivo che ivi abbia stabilito la sede della propria attività economica o disponga di una stabile organizzazione a partire dalla quale sono stati resi i servizi o, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, sia domiciliato o abitualmente residente fuori [dell'Unione]».

10 Il titolo XIV della direttiva IVA, intitolato «Disposizioni varie», contiene un capo 2, il cui l'articolo 398, che è l'unico articolo di detto capo, riguarda un comitato consultivo denominato «Comitato IVA».

Diritto austriaco

UStG

11 L'articolo 3 bis dell'Umsatzsteuergesetz (legge in materia di imposta sulla cifra d'affari), del 23 agosto 1994 (BGBl. 663/1994; in prosieguo: l'«UStG 1994»), nella versione applicabile alla controversia oggetto del procedimento principale (in prosieguo: l'«UStG 2010»), recita come segue:

«Prestazioni diverse

Articolo 3 bis. (1) Le prestazioni diverse sono prestazioni che non consistono in una cessione. Una prestazione diversa può anche consistere in un'omissione o nel permettere un atto o una situazione.

(...)

Luogo delle prestazioni diverse

(...)

(5) Ai fini dell'applicazione dei paragrafi da 6 a 16 nonché dell'articolo 3 bis [dell'allegato (relativo al mercato interno) all'UStG 2010]:

1. è considerato imprenditore, ogni imprenditore ai sensi dell'articolo 2, fermo restando che un imprenditore che svolge anche operazioni non imponibili è considerato imprenditore in riferimento all'insieme delle altre prestazioni fornitegli;

2. è considerata imprenditore ogni persona giuridica che eserciti attività non imprenditoriali che disponga di un numero di identificazione IVA;

3. non è considerata imprenditore ogni persona o associazione di persone che non rientri nell'ambito di applicazione dei punti 1 e 2.

(6) Fatti salvi i paragrafi da 8 a 16 e l'articolo 3 bis [dell'allegato (relativo al mercato interno) all'UStG 2010], le prestazioni diverse fornite a un imprenditore, ai sensi del paragrafo 5, punti 1 e 2, sono considerate come effettuate nel luogo in cui il destinatario esercita la sua attività. Qualora la prestazione diversa sia fornita a favore della stabile organizzazione di un imprenditore, è allora il luogo di tale stabile organizzazione che risulta essere rilevante.

(7) Fatti salvi i paragrafi da 8 a 16 e l'articolo 3 bis [dell'allegato (relativo al mercato interno) all'UStG 2010], le prestazioni diverse che non sono fornite a un imprenditore, ai sensi del paragrafo 5, punto 3, sono considerate come effettuate nel luogo in cui l'imprenditore esercita la sua attività. Qualora la prestazione diversa sia effettuata da una stabile organizzazione, quest'ultima è considerata quale luogo della prestazione.

(...)

(13) Le prestazioni diverse, ai sensi del paragrafo 14:

a) se il destinatario non è un imprenditore, ai sensi del paragrafo 5, punto 3, e non ha il domicilio, la sede o la residenza abituale nel territorio [dell'Unione], sono considerate situate presso il domicilio, la sede o la residenza abituale del destinatario nel territorio del paese terzo;

(...)

(14) Le seguenti prestazioni sono considerate come prestazioni diverse ai sensi del paragrafo 13:

(...)

12. i servizi di telecomunicazione;

(...)

(16). Al fine di prevenire i casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione di concorrenza, il [Bundesminister für Finanzen (Ministro federale delle Finanze, Austria)] può prevedere, mediante regolamento, che le prestazioni diverse il cui luogo di prestazione è determinato conformemente ai paragrafi 6, 7, 12 o 13, lettera a), siano considerate situate nel luogo in cui tali prestazioni diverse sono utilizzate o impiegate. Pertanto, il luogo della prestazione diversa può essere considerato situato:

1. nel territorio del paese terzo anziché nel territorio nazionale; e

2. nel territorio nazionale anziché nel territorio del paese terzo. La presente disposizione non si applica alle prestazioni, ai sensi del paragrafo 14, punto 14, quando il destinatario non sia un imprenditore, ai sensi del paragrafo 5, punto 3, e non abbia il domicilio, la sede o la residenza abituale nel territorio [dell'Unione]».

Regolamento in materia di spostamento

12 Ai sensi della Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (regolamento del Ministro federale delle Finanze sullo spostamento del luogo delle prestazioni diverse relative ai servizi di telecomunicazione, di radiodiffusione e di televisione) (BGBl. II, 383/2003), nella versione applicabile alla controversia oggetto del procedimento principale (in prosieguo: il «regolamento in materia di spostamento»):

«Conformemente all'articolo 3 bis, paragrafo 10, punti 13 e 14, e all'articolo 3 bis, paragrafo 13, dell'UStG 1994, nella versione risultante dal [Bundesgesetz (legge federale) (BGBl. I, 71/2003)], è stabilito quanto segue:

1. Se il luogo di una prestazione di cui all'articolo 3 bis, paragrafo 14, punti 12 e 13, dell'[UStG 1994], nella versione risultante dal [Bundesgesetz (legge federale) (BGBl. I, 52/2009)], si trova al di fuori del territorio [dell'Unione] in applicazione dell'articolo 3 bis dell'UStG 1994, la prestazione è effettuata nel territorio nazionale, qualora sia ivi utilizzata o impiegata.

2. Sono considerati servizi di telecomunicazione i servizi aventi per oggetto la trasmissione, l'emissione o la ricezione di segnali, scritti, immagini e suoni o informazioni di qualsiasi natura via filo, per radio, tramite mezzi ottici o altri mezzi elettromagnetici, ivi compresa la cessione e la concessione, ad essi connesse, di un diritto di utilizzazione di mezzi per la trasmissione, l'emissione o la ricezione».

Regolamento in materia di rimborso

13 La Verordnung des Bundesministers für Finanzen, mit der ein eigenes Verfahren für die Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmer geschaffen wird (regolamento del Ministro federale delle Finanze in materia di rimborso dell'IVA detraibile alle imprese straniere) (BGBl.

279/1995), nella versione applicabile alla controversia oggetto del procedimento principale (in prosieguo: il «regolamento in materia di rimborso»), prevede una procedura di rimborso semplificata, conformemente al suo articolo I, che dispone quanto segue:

«Articolo 1 (1) In deroga all'articolo 20 e all'articolo 21, paragrafi da 1 a 5, dell'UStG 1994, il rimborso dell'imposta assolta a monte detraibile a cui possono aver diritto le imprese non stabilite all'interno del paese, vale a dire quelle che non hanno né una sede né uno stabilimento nel territorio nazionale è effettuato conformemente agli articoli 2, 3 e 3 bis, se nel periodo relativo al rimborso l'impresa:

1. non ha effettuato operazioni ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punti 1 e 2, dell'UStG 1994 e dell'articolo 1 dell'[allegato (relativo al mercato interno) all'UStG 1994], o

2. ha effettuato solo operazioni non imponibili ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, punto 3, dell'UStG 1994, o

3. ha effettuato solo operazioni in relazione alle quali il debito d'imposta passa al beneficiario della prestazione (articolo 19, paragrafo 1, secondo comma, dell'UStG 1994), o

4. ha effettuato solo operazioni ai sensi dell'articolo 3 bis, paragrafo 13, lettera b), dell'UStG 1994 e si è avvalsa della disposizione di cui all'articolo 25 bis dell'UStG 1994 o, in un altro Stato membro, delle disposizioni di cui agli articoli da 357 a 369 della direttiva [IVA].

(2) Il paragrafo 1 non si applica alle imposte pagate a monte generate nel territorio nazionale con fatturati diversi da quelli di cui al paragrafo 1».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

14 La SK Telecom è una società con sede in Corea del Sud che, nel 2011, ha fornito servizi di telefonia mobile ai suoi clienti, i quali erano parimenti stabiliti o avevano il loro domicilio o la loro residenza abituale in Corea del Sud, sotto forma di servizi di roaming che consentivano l'utilizzo della rete di comunicazione mobile austriaca.

15 A tal fine, un operatore austriaco di rete di comunicazione mobile ha messo la sua rete a disposizione della SK Telecom a fronte del pagamento di diritti d'uso maggiorati dell'IVA austriaca del 20%. La SK Telecom, dal canto suo, ha addebitato ai suoi clienti tariffe di roaming per l'utilizzo della rete di comunicazione mobile austriaca durante i loro soggiorni temporanei in Austria.

16 La SK Telecom ha presentato all'Ufficio delle imposte una domanda di rimborso dell'IVA che le era stata fatturata dall'operatore austriaco di rete di comunicazione mobile per l'anno 2011, conformemente alla procedura di rimborso semplificata prevista dall'articolo I del regolamento in materia di rimborso.

17 L'Ufficio delle imposte ha respinto tale domanda sulla base del rilievo che le tariffe di roaming fatturate ai clienti della SK Telecom erano imponibili in Austria, in forza del regolamento in materia di spostamento, il quale è fondato sull'articolo 59 bis della direttiva IVA, dal momento che i servizi di telecomunicazione forniti non erano soggetti, nel paese terzo, ad un'imposta analoga all'imposta sul fatturato prevista dal diritto nazionale. Pertanto, secondo l'Ufficio delle imposte, poiché la SK Telecom aveva effettuato operazioni imponibili in Austria, l'IVA da essa assolta non poteva esserle rimborsata nell'ambito di detta procedura.

18 Il ricorso proposto dalla SK Telecom avverso la decisione dell'Ufficio delle imposte è stato respinto da quest'ultimo ed è stato poi proposto dinanzi al Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze, Austria), il quale ha accolto la sua domanda di rimborso dell'IVA in quanto il regolamento in materia

di spostamento aveva una portata troppo ampia. In effetti, secondo tale giudice, dagli articoli 59 bis e 59 ter della direttiva IVA risulterebbe che gli Stati membri potrebbero considerare che il luogo delle prestazioni dei servizi di telecomunicazione sia situato nel loro territorio soltanto per quanto riguarda quei servizi forniti a persone che non sono soggetti passivi stabilite o domiciliate o abitualmente residenti all'interno dell'Unione. Pertanto, il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze) ha dichiarato che il regolamento in materia di spostamento era incompatibile con il diritto dell'Unione, senza tuttavia che tale affermazione fosse fondata sull'argomento della SK Telecom secondo cui le entrate provenienti dai servizi di roaming forniti ai suoi clienti erano soggette a un'imposta analoga all'IVA nel paese terzo, imposta la cui aliquota era fissata al 10%.

19 Il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze) ha quindi ritenuto che, durante il periodo coperto dalla domanda di rimborso dell'IVA, il fatto che la SK Telecom abbia consentito ai suoi clienti stabiliti in un paese terzo di telefonare in Austria utilizzando la rete di comunicazione mobile austriaca non costituiva un'operazione imponibile nel territorio nazionale, dal momento che il luogo delle prestazioni dei servizi in questione si collocava nel paese terzo di cui trattasi. Secondo tale giudice, la SK Telecom aveva quindi il diritto di ottenere il rimborso dell'IVA versata a monte all'operatore austriaco di rete di comunicazione mobile nell'ambito della procedura di rimborso semplificata prevista dall'articolo I del regolamento in materia di rimborso.

20 Adito con ricorso per cassazione (Revision) ordinario il Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria), con sentenza del 13 settembre 2018, ha annullato la decisione del Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze).

21 In sostanza, il Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa) ha rilevato che lo scopo degli articoli 59 bis e 59 ter della direttiva IVA era quello di prevenire casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione della concorrenza. In particolare, la prima di dette disposizioni prevedrebbe una possibilità generale e facoltativa, per gli Stati membri, di spostare il luogo delle prestazioni di taluni servizi ai fini della loro imposizione all'IVA. In forza della seconda delle citate disposizioni, gli Stati membri avrebbero l'obbligo di spostare il luogo delle prestazioni quando un'impresa stabilita in un paese terzo fornisce servizi di telecomunicazione a persone che non sono soggetti passivi stabilite o domiciliate o abitualmente residenti in uno Stato membro.

22 Adottando il regolamento in materia di spostamento, il legislatore austriaco avrebbe dunque esercitato il diritto di opzione previsto dall'articolo 59 bis di detta direttiva nei casi non contemplati dall'articolo 59 ter di quest'ultima. Pertanto, quando una persona, che non è un imprenditore e che è stabilita o ha il suo domicilio o la sua residenza abituale al di fuori dell'Unione, beneficia, sul territorio austriaco, di servizi di telecomunicazione forniti da una società stabilita in un paese terzo, il luogo delle prestazioni di tali servizi è spostato in Austria in applicazione del regolamento in materia di spostamento.

23 Adito su rinvio dal Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa), il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze) continua a interrogarsi sulla conformità al diritto dell'Unione di una disposizione nazionale che considera che i servizi di roaming, come quelli di cui trattasi nel procedimento principale, sono oggetto di un'«effettiva utilizzazione e [di un']effettiva fruizione» nel territorio dello Stato membro, ai sensi dell'articolo 59 bis della direttiva IVA, il che consente di considerare il luogo delle prestazioni di tali servizi come se fosse situato nel territorio di detto Stato membro, mentre tali servizi sono forniti a clienti non soggetti passivi che soggiornano solo temporaneamente nel territorio dello Stato membro in parola.

24 Peraltro, il giudice del rinvio ritiene che, se l'articolo 59 bis, primo comma, lettera b), di tale direttiva dovesse essere interpretato nel senso che i servizi di roaming, come quelli di cui trattasi nel procedimento principale, sono effettivamente oggetto di un'«effettiva utilizzazione e [di un']effettiva

fruizione» nel territorio dello Stato membro, ai sensi di detta disposizione, occorrerebbe chiarire l'obiettivo consistente nel prevenire casi di non imposizione che persegue la facoltà di spostare il luogo delle prestazioni di servizi prevista da detta disposizione.

25 In particolare, occorrerebbe precisare se la nozione di «non imposizione», ai sensi di tale disposizione, debba essere interpretata nel senso che l'esistenza nel paese terzo di un'imposta analoga all'IVA prevista dal diritto dell'Unione è determinante affinché uno Stato membro possa considerare il luogo delle prestazioni dei servizi di cui trattasi come se fosse situato nel suo territorio.

26 Ciò premesso, il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze) ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 59 bis, [primo comma,] lettera b), della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che il ricorso al roaming in uno Stato membro, consistente nell'utilizzazione della rete di telefonia mobile nazionale da parte di un "utente finale che non è soggetto passivo" che soggiorna temporaneamente nel territorio nazionale al fine di stabilire connessioni in entrata e in uscita, rappresenti un'"utilizzazione e fruizione" effettuata nel territorio medesimo, che consenta lo spostamento del luogo di effettuazione delle prestazioni dal paese terzo allo Stato membro in questione, sebbene sia l'operatore di telefonia mobile fornitore della prestazione sia l'utente finale siano stabiliti al di fuori dell'Unione e l'utente finale non sia domiciliato o abitualmente residente all'interno dell'Unione.

2) Se l'articolo 59 bis, [primo comma,] lettera b), della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che il luogo di prestazione dei servizi di telecomunicazione, di cui alla prima questione, i quali siano prestati al di fuori [dell'Unione], ai sensi dell'articolo 59 [di detta direttiva], possa essere spostato nel territorio dello Stato membro, sebbene sia l'operatore di telefonia mobile fornitore della prestazione sia l'utente finale siano stabiliti al di fuori dell'Unione e l'utente finale non sia domiciliato o abitualmente residente all'interno dell'Unione, unicamente in quanto i servizi di telecomunicazione nel paese terzo non sono soggetti ad alcun prelievo analogo all'[IVA] applicabile secondo il diritto dell'Unione».

Sulle questioni pregiudiziali

27 Con le sue due questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 59 bis, primo comma, lettera b), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che servizi di roaming forniti da un operatore di telefonia mobile, stabilito in un paese terzo, ai suoi clienti, anch'essi stabiliti o domiciliati o abitualmente residenti in tale paese terzo, che consentono loro di utilizzare la rete di comunicazione mobile nazionale dello Stato membro in cui soggiornano temporaneamente, devono essere considerati oggetto di un'«effettiva utilizzazione e [di un']effettiva fruizione» nel territorio di detto Stato membro, ai sensi della succitata disposizione, cosicché lo Stato membro in parola può considerare il luogo delle prestazioni di tali servizi di roaming come se fosse situato nel suo territorio qualora detti servizi non siano soggetti a un trattamento fiscale analogo all'assoggettamento all'IVA nel suddetto paese terzo.

28 Occorre ricordare che la ratio sottesa alle disposizioni della direttiva IVA, riguardante il luogo delle prestazioni di servizi, impone che i servizi siano imponibili, nella misura del possibile, nel luogo della loro fruizione (v., in tal senso, sentenza del 13 marzo 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).

29 A tal riguardo, in forza dell'articolo 59, primo comma, lettera i), di detta direttiva, il luogo delle prestazioni di servizi di roaming, come quelli di cui trattasi nel procedimento principale, riguardo ai quali è pacifico che si tratta di servizi di telecomunicazione, ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 2, di

detta medesima direttiva, quando tali prestazioni di servizi sono fornite a persone che non sono soggetti passivi stabilite o domiciliate o abitualmente residenti fuori dell'Unione, è il luogo in cui tali persone sono stabilite o domiciliate o abitualmente residenti.

30 Tuttavia, in deroga, l'articolo 59 bis, primo comma, lettera b), della direttiva IVA consente agli Stati membri, per i servizi il cui luogo delle prestazioni è disciplinato, segnatamente, dall'articolo 59 della medesima direttiva, di considerare tale luogo, situato in linea di principio al di fuori dell'Unione, come se fosse situato nel loro territorio qualora l'effettiva utilizzazione o fruizione di tali servizi avviene nel loro territorio.

31 A tal riguardo, occorre constatare che l'articolo 59 ter di tale direttiva imponeva agli Stati membri di applicare l'articolo 59 bis, primo comma, lettera b), della medesima direttiva ai servizi di telecomunicazione forniti a persone che non sono soggetti passivi stabilite o domiciliate o abitualmente residenti in uno Stato membro da parte di un soggetto passivo che, come l'operatore di telefonia mobile di cui trattasi nel procedimento principale, ha stabilito la sede della propria attività economica al di fuori dell'Unione.

32 Tuttavia, l'obbligo previsto dall'articolo 59 ter di detta direttiva non può avere l'effetto di limitare, in circostanze diverse da quelle previste da tale disposizione, la possibilità per gli Stati membri di avvalersi, per quanto riguarda i servizi di telecomunicazione, della facoltà generale che essi traggono dall'articolo 59 bis, primo comma, lettera b), della medesima direttiva.

33 A tal riguardo, occorre ricordare che, riguardo in particolare alla circostanza che detto soggiorno in tale paese sia soltanto temporaneo, il suddetto articolo 59 bis, primo comma, lettera b), non fissa condizioni relative alla durata del soggiorno nel territorio degli Stati membri delle persone che sono stabilite o domiciliate o abitualmente residenti in un paese terzo.

34 Pertanto, ai fini dell'esercizio della facoltà prevista da detta disposizione, occorre valutare se i servizi di roaming, come quelli di cui trattasi nel procedimento principale, siano oggetto di un'effettiva utilizzazione o fruizione nel territorio dello Stato membro che intenda spostare il luogo delle prestazioni di detti servizi in tale territorio.

35 In sostanza, un servizio di roaming consiste nella prestazione che un fornitore di servizi di comunicazione mobile offre ai suoi abbonati consentendo loro di utilizzare il loro dispositivo mobile su una rete di comunicazione mobile diversa da quella di detto fornitore, in virtù di accordi conclusi tra gli operatori di tali reti. Nel caso di specie, i servizi di roaming di cui trattasi nel procedimento principale hanno lo scopo di consentire ai clienti della SK Telecom, quando si trovano al di fuori della zona di copertura della rete di comunicazione mobile gestita da quest'ultima, di utilizzare servizi di telefonia mobile attraverso la rete di comunicazione mobile di un operatore austriaco.

36 A tale riguardo, occorre ricordare che da una giurisprudenza costante risulta che, da un lato, dall'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA discende che ciascuna operazione deve normalmente essere considerata come distinta e indipendente e che, dall'altro, l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA (sentenza del 4 settembre 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, paragrafo 36 e giurisprudenza ivi citata).

37 Orbene, si deve constatare, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 44 delle sue conclusioni, che i servizi di roaming, come quelli di cui trattasi nel procedimento principale, forniti alle persone che soggiornano temporaneamente nel territorio di uno Stato membro sono distinti e indipendenti dagli altri servizi di comunicazione mobile di cui le stesse persone sono beneficiarie.

38 Peraltro, come risulta sia dalle informazioni trasmesse dal giudice del rinvio sia dalle osservazioni scritte presentate alla Corte, tali servizi di roaming sono oggetto di un'identificazione distinta da parte della SK Telecom nonché di tariffe distinte, ossia le tariffe di roaming, che sono fatturate ai clienti cui tali servizi sono forniti.

39 Dalla natura stessa dei servizi di roaming deriva quindi che la loro effettiva utilizzazione o fruizione avviene necessariamente nel territorio dello Stato membro interessato durante i soggiorni temporanei dei clienti della SK Telecom in tale territorio.

40 Tuttavia, anche se, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, è soddisfatta la condizione relativa all'effettiva utilizzazione o fruizione dei servizi di cui trattasi nel territorio di uno Stato membro, quest'ultimo può avvalersi della facoltà offertagli dall'articolo 59 bis, primo comma, lettera b), della direttiva IVA, di considerare il luogo delle prestazioni di servizi, che è situato al di fuori dell'Unione, come se fosse situato nel suo territorio, soltanto nei limiti in cui l'essersi avvalso di tale facoltà abbia l'effetto di prevenire casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione di concorrenza.

41 A tal riguardo, in primo luogo, occorre precisare che, certamente, come sottolineato dal giudice del rinvio, dal considerando 22 di tale direttiva risulta che la tassazione della totalità dei servizi di telecomunicazione il cui consumo ha luogo nell'Unione risponde alla volontà del legislatore dell'Unione di impedire distorsioni della concorrenza.

42 Ciò premesso, occorre ricordare che la finalità delle disposizioni della direttiva IVA relative alla determinazione del luogo d'imposizione delle prestazioni di servizi consiste nell'evitare, da un lato, conflitti di competenza da cui possano derivare doppie imposizioni e, dall'altro, la mancata imposizione di tributi (v., in tal senso, sentenze del 17 dicembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punto 41, e del 13 marzo 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

43 Alla luce del tenore letterale dell'articolo 59 bis, primo comma, lettera b), di detta direttiva e della sua collocazione nella sottosezione 10, intitolata «Misure volte a prevenire i casi di doppia imposizione o non imposizione», della sezione 3 del capo 3 del titolo V della medesima direttiva, si deve ritenere che la facoltà concessa da tale disposizione non solo rientri nell'ambito della prevenzione di distorsioni della concorrenza, ma è anche volta a prevenire casi di doppia imposizione e non imposizione.

44 Ne consegue che gli Stati membri possono avvalersi della facoltà concessa dall'articolo 59 bis, primo comma, lettera b), di detta direttiva qualora ciò abbia come unico effetto quello di ovviare a una situazione di non imposizione all'interno dell'Unione, come è avvenuto nel caso dei servizi di roaming di cui trattasi nel procedimento principale, stando alle informazioni di cui dispone la Corte.

45 In secondo luogo, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 88 delle sue conclusioni, occorre precisare che, ai fini dell'applicazione di detta disposizione, gli eventuali casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione di concorrenza devono essere valutati in funzione del trattamento fiscale dei servizi interessati negli Stati membri, senza che occorra tener conto del regime fiscale al quale tali servizi sono assoggettati nel paese terzo interessato.

46 Diverso sarebbe certamente il caso di un accordo internazionale concluso in materia con detto paese terzo. Tuttavia, la domanda di pronuncia pregiudiziale e le osservazioni presentate alla Corte non menzionano un siffatto accordo.

47 La soluzione contraria a quella esposta ai punti 44 e 45 della presente sentenza avrebbe l'effetto di far dipendere l'applicazione delle norme dell'Unione in materia di IVA dal diritto fiscale interno dei paesi terzi. Orbene, in mancanza di indicazioni in tal senso, non si può presumere che questa fosse l'intenzione del legislatore dell'Unione.

48 Peraltro, un'interpretazione secondo cui gli Stati membri possono avvalersi della facoltà concessa dall'articolo 59 bis, primo comma, lettera b), della direttiva IVA senza dover tener conto, in linea di principio, del trattamento fiscale cui sono soggetti i servizi sulla base del diritto fiscale interno del paese terzo interessato è corroborata dall'approccio adottato dal comitato IVA, che è un comitato consultivo istituito dall'articolo 398 della stessa direttiva, i cui orientamenti, sebbene non giuridicamente cogenti, costituiscono tuttavia un ausilio per l'interpretazione della direttiva IVA (v., in tal senso, ordinanza dell'8 ottobre 2020, Weindel Logistik Service, C-621/19, non pubblicata, EU:C:2020:814, punto 48).

49 Infatti, dagli orientamenti di tale Comitato [89ª riunione, del 30 settembre 2009, Documento B – taxud.d.1(2010)176579 – 645] risulta che quest'ultimo ha concordato all'unanimità che il ricorso da parte degli Stati membri alla facoltà prevista dall'articolo 59 bis, primo comma, lettera b), di detta direttiva al fine di assoggettare a imposta servizi oggetto di un'effettiva utilizzazione o fruizione nel loro territorio non dipende dal trattamento fiscale al quale sono sottoposti tali servizi al di fuori dell'Unione. In particolare, la circostanza che un servizio possa essere assoggettato a imposta in un paese terzo in applicazione delle sue norme nazionali non impedisce a uno Stato membro di assoggettare a imposta detto servizio quando sia oggetto di un'effettiva utilizzazione o fruizione nel suo territorio.

50 Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che l'articolo 59 bis, primo comma, lettera b), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che i servizi di roaming forniti da un operatore di telefonia mobile, stabilito in un paese terzo, ai suoi clienti, anch'essi stabiliti o domiciliati o abitualmente residenti in tale paese terzo, che consentono loro di utilizzare la rete di comunicazione mobile nazionale dello Stato membro in cui soggiornano temporaneamente, devono essere considerati oggetto di un'«effettiva utilizzazione e [di un']effettiva fruizione» nel territorio di detto Stato membro, ai sensi della disposizione succitata, di modo che il medesimo Stato membro può considerare il luogo delle prestazioni di tali servizi di roaming come se fosse situato nel suo territorio qualora, senza tener conto del trattamento fiscale al quale sono sottoposti detti servizi in base al diritto fiscale interno del suddetto paese terzo, l'esercizio di una tale facoltà abbia l'effetto di prevenire la non imposizione dei medesimi servizi all'interno dell'Unione.

Sulle spese

51 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quinta Sezione) dichiara:

L'articolo 59 bis, primo comma, lettera b), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata, a partire dal 1º gennaio 2010, dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, deve essere interpretato nel senso che i servizi di roaming forniti da un operatore di telefonia mobile, stabilito in un paese terzo, ai suoi clienti, anch'essi stabiliti o domiciliati o abitualmente residenti in tale paese terzo, che consentono loro di utilizzare la rete di comunicazione mobile nazionale dello Stato membro in cui soggiornano temporaneamente, devono essere considerati oggetto di un'«effettiva utilizzazione e [di un']effettiva fruizione» nel territorio di detto Stato membro, ai sensi della disposizione succitata, di modo che il medesimo Stato membro può considerare il luogo delle prestazioni di tali servizi di roaming come se fosse situato nel suo territorio qualora, senza tener conto del trattamento fiscale al quale sono sottoposti detti servizi in base al diritto fiscale interno del suddetto paese terzo, l'esercizio di una tale facoltà abbia l'effetto di prevenire la non imposizione dei medesimi servizi all'interno dell'Unione.

Firme