

**Affaire C-593/19**

**Demande de décision préjudicielle**

**Date de dépôt :**

5 août 2019

**Juridiction de renvoi :**

Bundesfinanzgericht (Autriche)

**Date de la décision de renvoi :**

29 juillet 2019

**Partie requérante :**

SK Telecom Co. Ltd.

**Partie défenderesse :**

Finanzamt Graz-Stadt

---

[OMISSIS]

**ORDONNANCE**

Dans le cadre du recours formé par SK Telecom Co. Ltd, [OMISSIS] Séoul (Corée), [OMISSIS] le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances, Autriche) s'est prononcé contre la décision de l'administration fiscale de Graz-Stadt du 1<sup>er</sup> mars 2013 concernant le rappel (remboursement) des taxes en amont pour la période de janvier à décembre 2011 :

La Cour de justice de l'Union européenne est saisie des questions préjudicielles suivantes en application de l'article 267 TFUE :

Première question :

L'article 59 bis, 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), dans la version de l'article 2 de la directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services (JO 2008, L 44, p. 11), 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 la Communauté et que le client final n'a pas davantage son domicile ou sa résidence habituelle sur le territoire de la Communauté ?

Deuxième question :

L'article 59 bis, sous b), de la directive 2006/112/CE, dans la version de l'article 2 de la directive 2008/8/CE, 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 la Communauté en application de l'article 59 de la directive 2006/112/CE, dans la version de l'article 2 de la directive 2008/8/CE, 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 [Or. 2] ni le client final ne sont établis sur le territoire de la Communauté et que le client final n'a pas davantage son domicile ou sa résidence habituelle sur le territoire de la Communauté, au seul motif que, dans le pays tiers, les services de télécommunication ne sont soumis à aucune taxe comparable à la taxe sur la valeur ajoutée prévue par le droit de l'Union ?

### Motifs

#### 1 A *Faits et antécédents procéduraux :*

SK Telecom Co. Ltd. (ci-après « SK Telecom ») est une entreprise de téléphonie mobile établie en Corée du Sud qui, en 2011, a fourni des services de téléphonie mobile à ses clients, qui sont également établis en Corée du Sud, sous la forme de services d'itinérance permettant l'utilisation du réseau national.

- 2 Afin de permettre aux clients de SK Telecom d'utiliser leurs téléphones mobiles pendant leur séjour en Autriche, un opérateur de réseau (provider) autrichien a mis son réseau à la disposition de SK Telecom contre le paiement d'une redevance d'utilisation majorée de la TVA autrichienne (20 %). SK Telecom a, quant à elle, facturé des « frais d'itinérance » pour l'utilisation du réseau autrichien à ses clients établis dans un pays tiers.
- 3 SK Telecom a introduit une demande de remboursement de la TVA (taxe sur le chiffre d'affaire) pour l'année 2011 auprès du Finanzamt (bureau des contributions), conformément au règlement BGBl. n° 279/1995, en ce qui concerne la TVA qui lui avait été facturée par l'opérateur de réseau autrichien.
- 4 Le Finanzamt a rejeté la demande de remboursement, en substance, au motif que les « frais d'itinérance » facturés à ses clients étaient **imposables** et **assujettis** en Autriche conformément au *règlement BGBl. II n° 383/2003, dans la version du*

*règlement BGBl. II n° 221/2009*, lequel est fondé sur l'article 59 bis, de la directive 2006/112/CE, dans la version de l'article 2 de la directive 2008/8/CE, 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*.

Le Finanzamt (bureau des contributions) estime que, dès lors que SK Telecom a réalisé des opérations imposables en Autriche, elle ne peut bénéficier du remboursement de la TVA qu'elle a acquittée dans le cadre de la procédure de remboursement simplifiée.

- 5 Le recours formé contre cette décision par SK Telecom a été rejeté par le Finanzamt (bureau des contributions) et a ensuite été soumis au Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances). Ce dernier a fait droit au recours, en substance, au motif que le règlement susvisé du Bundesminister für Finanzen (ministre fédéral des finances), BGBl. II n° 383/2003, dans la version du règlement BGBl. II n° 221/2009, avait une portée trop étendue et n'était pas applicable aux faits de l'espèce conformément au droit de l'Union. **[Or. 3]**
- 6 Selon la position adoptée par le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) dans sa décision, il découle des articles 59 bis et 59 ter de la directive 2006/112/CE, dans la version de l'article 2 de la directive 2008/8/CE, que les États membres ne peuvent *déplacer le lieu de prestation* vers l'État membre *qu'en ce qui concerne les services de télécommunication fournis à des personnes non assujetties* établies au sein de la Communauté.

Selon le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances), afin d'éviter les cas de double imposition ou de non-imposition, l'article 59 bis de la directive 2006/112/CE prévoit, certes, une exception à la règle de l'imposition au lieu où est établi le preneur, lorsque l'utilisation ou l'exploitation effectives s'effectuent sur le territoire national. Toutefois, l'article 59 ter de la même directive prévoit une contre-exception qui impose aux États membres une application spécifique de l'article 59 bis, sous b), de la directive. Les États membres appliquent cette règle (uniquement) aux services de télécommunication qui sont fournis à des personnes non assujetties établies au sein de la Communauté par des assujettis établis en dehors de la Communauté.

- 7 Selon SK Telecom, les recettes provenant des services d'itinérance fournis à ses clients sont soumis à une taxe comparable à la taxe sur le chiffre d'affaires autrichienne dans le pays tiers. Le taux d'imposition est fixé à 10 %.
- 8 Toutefois, le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) n'a pas fondé sa décision sur une éventuelle imposition comparable dans le pays tiers, mais sur l'incompatibilité avec le droit de l'Union du règlement du Bundesminister für Finanzen (ministre des finances), BGBl. II n° 383/2003, dans la version du règlement BGBl. II n° 221/2009, en vertu duquel le lieu de prestation des services

d'itinérance fournis par SK Telecom a été déplacé depuis le pays tiers vers le territoire national.

- 9 Selon le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances), SK Telecom peut donc se prévaloir de l'application directe de la directive à son profit [OMISSIS].
- 10 Le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) a considéré qu'au cours de la période [couverte par la demande] de remboursement, indépendamment de toute éventuelle imposition dans l'État dans lequel SK Telecom est établie, cette dernière n'a pas réalisé d'opérations imposables en Autriche.

Le fait que SK Telecom ait permis à ses clients établis dans un pays tiers de téléphoner en Autriche en utilisant le réseau de téléphonie mobile autrichien ne constitue pas une opération imposable sur le territoire national, dès lors que le lieu de prestation se situe dans le pays tiers. Selon le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances), SK Telecom peut donc obtenir le remboursement des taxes versées en amont à l'opérateur autrichien dans le cadre d'une procédure de remboursement spécifique.

- 11 L'administration défenderesse (le Finanzamt) a finalement formé un recours en « Revision » ordinaire contre la décision du Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) devant le Verwaltungsgerichtshof (cour administrative, Autriche).
- 12 Par un arrêt du 13 septembre 2018 [OMISSIS], le Verwaltungsgerichtshof (cour administrative) a annulé la décision du Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) pour illégalité interne.
- 13 Le Verwaltungsgerichtshof (cour administrative) a motivé son arrêt comme suit :

Conformément à l'article 21, paragraphe 9, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires de 1994 ; ci-après l'« UStG 1994 »), le ministre fédéral des finances peut prévoir, par règlement, le remboursement des taxes payées en amont pour les entreprises n'ayant ni leur siège ni un établissement stable sur le territoire national, par dérogation aux paragraphes 1 à 5 et [Or. 4] aux articles 12 et 20. Le règlement du Bundesminister für Finanzen (ministre des finances), BGBl. n° 279/1995, dans la version applicable en l'espèce du règlement BGBl. II n° 222/2009, a été adopté sur la base de l'article 21, paragraphe 9, de l'UStG 1994 et prévoit « une procédure spécifique pour le remboursement de la TVA déductible payée en amont aux entreprises étrangères », lorsque l'entreprise [OMISSIS] n'a pas réalisé d'opérations au sens de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, points 1 et 2, et de l'article 1<sup>er</sup> de [l'annexe (relative au marché intérieur)] de l'UStG 1994.

- 14 Le Finanzamt (bureau des contributions), qui se pourvoit en « Revision » considère, au contraire, que les prestations de SK Telecom ont été fournies en Autriche, en application du règlement BGBl. II n° 383/2003, dans la version du règlement BGBl. II, n° 221/2009. Par conséquent, le Finanzamt estime que SK Telecom ne peut se prévaloir de la TVA versée en amont à l'opérateur que

dans le cadre de la déclaration de ses opérations en Autriche et de la procédure d'établissement de l'impôt.

- 15 Conformément à une lecture combinée de *l'article 3 bis, paragraphe 13, sous a), et de l'article 3 bis, paragraphe 14, point 12, de l'UStG 1994, dans la version du règlement BGBl. I n° 52/2009*, les services de télécommunication sont considérés comme ayant été fournis dans le *pays tiers*, lorsque le preneur n'est pas un entrepreneur et n'a pas son domicile, son siège ou sa résidence habituelle sur le territoire de l'Union.
- 16 Conformément à *l'article 3 bis, paragraphe 16, de l'UStG 1994*, dans la version susvisée, 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 notamment conformément à l'article 13, sous a), de l'UStG 1994, se situent au lieu où ces prestations sont utilisées ou exploitées. Il s'ensuit que les prestations autres peuvent être considérées comme étant situées sur le territoire de l'Union au lieu du *pays tiers*.
- 17 *L'article 1<sup>er</sup> de la Verordnung über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk und Fernsehdienstleistungen (règlement sur le déplacement du lieu des autres prestations relatives aux services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision) du Bundesminister für Finanzen (ministre des finances), BGBl. II n° 383/2003, dans la version du règlement n° 221/2009, dispose :*

« Lorsque le lieu d'une prestation visée à l'article 3 bis, paragraphe 14, points 12 et 13, de l'UStG 1994, dans la version de la loi fédérale, BGBl. I, n° 52/2009, se situe en dehors du territoire de la Communauté en application de l'article 3 bis de l'UStG 1994, cette prestation est considérée comme ayant été fournie sur le territoire national, lorsqu'elle y est utilisée ou exploitée.
- 18 Conformément à l'article 59 de la directive 2006/112/CE, dans la version de l'article 2 de la directive 2008/8/CE, certaines prestations de services (dont notamment les services de télécommunication visés au point i) fournies à des personnes non assujetties qui sont établies ou qui ont leur domicile ou leur résidence habituelle hors de la Communauté, sont considérées comme étant situées à l'endroit où ces personnes sont établies ou ont leur domicile ou leur résidence habituelle.
- 19 Pour éviter les cas de double imposition, de non-imposition ou de distorsion de concurrence, les articles 59 bis et 59 ter de la directive 2006/112/CE [Or. 5], dans la version de l'article 2 de la directive 2008/8/CE, disposent ce qui suit en ce qui concerne le lieu de la prestation de service :



Article 59 bis

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 la Communauté, si l'utilisation ou l'exploitation effectives des services s'effectuent en dehors de la Communauté ;

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

20 Article 59 ter

Les États membres appliquent l'article 59 bis, 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 la Communauté ou qui, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, a son domicile ou sa résidence habituelle en dehors de la Communauté.

21 Tandis que l'article 59 bis de la directive 2006/112/CE, dans la version de l'article 2 de la directive 2008/8/CE (avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2010), prévoit une possibilité générale et facultative pour les États membres [de soumettre des prestations] à une imposition en déplaçant le lieu de prestation, l'article 59 ter de la directive 2006/112/CE, dans la version de l'article 2 de la directive 2008/8/CE (avec effet du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 décembre 2014), prévoit un déplacement obligatoire du lieu de prestation, lorsqu'une entreprise établie dans un pays tiers fournit des services de télécommunication à des personnes non assujetties établies dans un État membre. Dans tous les cas non visés par l'article 59 ter de la directive 2006/112/CE, dans la version de l'article 2 de la directive 2008/8/CE, il existe un droit d'option, conformément à l'article 59 bis de la directive 2006/112/CE, dans la version de l'article 2 de la directive 2008/8/CE [voir Reiß/Kraeusel/Langer (Hrsg), Umsatzsteuergesetz 138 Lieferung (juillet 2017), Articles 43 à 59 ter MwStSystRL, points 134 et suivants].

22 Le législateur autrichien a fait usage de ce droit d'option en adoptant le règlement BGBl. II n° 383/2003, dans la version du règlement BGBl. II n° 221/2009, susvisé. Il s'ensuit que l'article 59 bis de la directive 2006/112/CE, dans la version de l'article 2 de la directive 2008/8/CE, constitue la base juridique de ce règlement dans le droit de l'Union (voir Ecker dans Melhardt/Tumpel, UStG2, article 3 bis, points 274 et 275 ; Miladinovic, eolex 2017/39, 75). Lorsqu'une personne qui n'est pas un entrepreneur et qui est établie en dehors de l'Union bénéficie, sur le

territoire d'un État membre, de services de télécommunication fournis par une entreprise établie dans un pays tiers, le lieu de prestation est déplacé vers cet État membre en application du règlement BGBl. II n° 383/2003, dans la version du règlement n° 221/2009 [OMISSIS] [Or. 6] [OMISSIS].

23 [OMISSIS] [Aspects procéduraux]

24 **B) Dispositions pertinentes du droit national :**

*Procédure de remboursement pour les entreprises établies en dehors de la Communauté en application du règlement BGBl. n° 279/1995, dans la version du règlement BGBl. II n° 222/2009 :*

### **Article I**

#### **Remboursement de la taxe en amont dans le cadre d'une procédure spéciale**

##### **Entreprises bénéficiaires**

*Article 1<sup>er</sup>. (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 en amont déductible auquel peuvent prétendre les entreprises 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 eu de chiffres d'affaires au sens de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, points 1 et 2 et de l'article 1<sup>er</sup> de [l'annexe (relative au marché intérieur) de] l'UStG 1994 ou*

*2. n'a eu qu'un chiffre d'affaires non imposable aux sens de l'article 6, paragraphe 1, point 3, de l'UStG 1994 ou*

*3. n'a eu qu'un chiffre d'affaires sur lequel la dette fiscale passe au bénéficiaire de la prestation (article 19, paragraphe 1, deuxième alinéa, de l'UStG 1994), ou*

*4. en outre, lorsque l'entreprise n'a eu qu'un chiffre d'affaires 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 2006/112/CE.*

*(2) Le paragraphe 1 ne s'applique pas aux taxes en amont générées sur le territoire national par des chiffres d'affaires autres que ceux visés au paragraphe 1.*

### **Prestations autres**

[Umsatzsteuergesetz (loi sur le chiffre d'affaires) de 1994, BGBl. n° 663/1994, dans la version applicable au cours de l'année litigieuse, BGBl. n° 34/2010]

*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.*

[OMISSIS] **[Or. 7]** [OMISSIS]

### **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 1994] :

1. est considéré comme un entrepreneur, tout entrepreneur au sens de l'article 2, étant entendu qu'un entrepreneur qui réalise également un chiffre d'affaires non imposable 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 1994], les prestations autres fournies à un entrepreneur, au sens du paragraphe 5, points 1 et 2, sont considérées comme étant situées 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 l'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'UStG 1994], les prestations autres qui ne sont pas fournies à un entrepreneur, au sens du paragraphe 5, point 3, sont considérées comme étant situées 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.*

[OMISSIS] **[Or. 8]** [OMISSIS]

(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 la*



*Communauté, la prestation autre est considérée comme étant située au domicile, au siège ou à la résidence habituelle du preneur sur le territoire du pays tiers ;*  
[Or. 9]

[OMISSIS]

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

[OMISSIS]

## **12. les services de télécommunication ;**

[OMISSIS]

*(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, [Or. 10] 12 ou 13, sous a), sont considérées comme étant situées au 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 la Communauté.*

### **Règlement du Bundesminister für Finanzen (ministre des finances) sur le déplacement du lieu des autres prestations relatives aux services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision**

*(BGBl. II n° 383/2003, dans la version applicable au cours de l'année litigieuse, BGBl. II n° 221/2009)*

Conformément à l'article 3 bis, paragraphe 10, points 13 et 14, et à l'article 3 bis, paragraphe 13, de l'UStG 1994, BGBl. n° 663/1994, dans la version de la loi fédérale BGBl. I n° 71/2003, nous arrêtons ce qui suit :

Article 1<sup>er</sup>. Lorsque le lieu d'une prestation visée à l'article 3 bis, paragraphe 14, points 12 et 13, de l'UStG 1994, BGBl. n° 663, dans la version de la loi fédérale BGBl. I n° 52/2009, se situe en dehors du territoire de la Communauté 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.

Article 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.

25 C) *Explications relatives aux questions préjudicielles*

Les **services d'itinérance** en cause dans la présente affaire constituent incontestablement des services de télécommunication.

SK Telecom a conclu des contrats avec des opérateurs de réseau autrichiens (fournisseurs) permettant à leurs clients d'accéder au réseau de ces opérateurs pendant leur séjour en Autriche afin de pouvoir utiliser leurs téléphones mobiles.

Dans le cadre de cette opération, les opérateurs autrichiens facturent des redevances d'utilisation à SK Telecom, que cette dernière facture à son tour comme supplément à ses clients (frais d'itinérance).

Selon l'autorité défenderesse et le Verwaltungsgerichtshof (cour administrative), le lieu de ces prestations est situé sur le territoire national (en Autriche) en application du règlement BGBL. II n° 383/2003, dans la version du règlement BGBL. II n° 221/2009, dès lors qu'une *utilisation et une exploitation* a lieu en Autriche et que lesdites prestations ne sont soumises à aucune taxe comparable à la TVA dans le pays tiers. [Or. 11]

26 Par conséquent, l'autorité défenderesse et le Verwaltungsgerichtshof (cour administrative) estiment que les services de télécommunication fournis par un opérateur de téléphonie mobile établi en dehors de la Communauté à un client lui-même établi en dehors de la Communauté sont imposables et assujettis sur le territoire national.

27 Pour le dire simplement, il découle de ce qui précède que les clients d'un opérateur de téléphonie mobile établi dans un pays tiers qui utilisent le réseau de téléphonie mobile d'un opérateur national pendant leur séjour temporaire en Autriche doivent s'acquitter de la TVA autrichienne.

28 Le déplacement du lieu de prestation vers le territoire de la Communauté a lieu en vue d'éviter les cas de double imposition, de non-imposition ou de distorsion de concurrence.

Dans le cas d'espèce, il est constant qu'il n'y a ni double imposition ni distorsion de concurrence.

Le déplacement du lieu de prestation vers l'Autriche invoqué par l'autorité défenderesse se fonde sur l'hypothèse de la *non-imposition*.

L'autorité défenderesse estime qu'il existe un cas de non-imposition, dès lors que les services d'itinérance ne sont soumis à aucune taxe comparable à la TVA autrichienne dans le pays tiers dans lequel se situe le lieu de prestation déterminé conformément à l'article 59 de la directive 2006/112/CE.

- 29 Suivant la pratique administrative autrichienne, il conviendrait de prendre en compte, dans le cadre d'un examen comparatif, le taux normal minimal de 15 % prévu par l'article 97 de la directive 2006/112/CE, dans la version applicable entre le 1<sup>er</sup> janvier 2011 et le 31 décembre 2015.

30 **Première question**

Le préambule et le considérant 22 de la directive 2006/112/CE indiquent qu'il convient de taxer la totalité des services de télécommunication dont la consommation a lieu dans la Communauté pour prévenir les distorsions de concurrence.

À cette fin, les services de télécommunication fournis à des assujettis établis dans la Communauté ou à des preneurs établis dans des pays tiers devraient être taxés à l'endroit où le preneur des services est établi (principe de la taxation à l'endroit où le preneur des services est établi).

La mise en œuvre de ce principe pour les services de télécommunication fournis à des personnes établies dans un pays tiers est explicitement citée comme finalité des dispositions de la directive 2006/112/CE. La directive 2008/8/CE ne modifie pas non plus ce principe et étend même sensiblement le champ d'application du critère du lieu du preneur pour les services de télécommunication.

- 31 L'article 59, sous i), de la directive 2006/112/CE, dans la version de l'article 2 de la directive 2008/8/CE, cite les services de télécommunication dans le « catalogue des prestations ». Selon cette disposition, lorsque des services de télécommunication sont fournis à des personnes non assujetties en dehors de la Communauté, ceux-ci ne sont pas imposables au sein de la Communauté. **[Or. 12]**

Conformément à l'article 59 bis, sous b), de la directive 2006/112/CE, dans la version de l'article 2 de la directive 2008/8/CE, pour éviter les cas de double imposition, de *non-imposition* ou de distorsion de concurrence, les États membres **peuvent** déplacer le lieu de prestation de certains services qui, en application de l'article 59 de la directive 2006/112/CE, dans la version de l'article 2 de la directive 2008/8/CE, sont situés en dehors de la Communauté, vers leur territoire national, si l'utilisation ou l'exploitation effectives des services s'effectue sur leur territoire.

- 32 Conformément à l'article 59 ter de la directive 2006/112/CE, dans la version de l'article 2 de la directive 2008/8/CE, les États membres appliquent cette disposition aux services de télécommunication, lorsque ceux-ci sont fournis à des personnes non assujetties établies dans un État membre par un assujetti établi en dehors de la Communauté.

- 33 La directive 2006/112/CE prévoit le régime suivant pour les situations telles que celle de l'espèce :

Les services d'itinérance de téléphonie mobile constituent des « services de télécommunication » au sens de l'article 24, paragraphe 2, de la directive 2006/112/CE. Des règles spécifiques s'appliquaient déjà depuis un certain temps à ces services de télécommunication dans le cadre de la détermination du lieu des opérations imposables ; ces règles concernaient notamment la relation avec les preneurs établis dans des pays tiers.

Ainsi, l'article 56, paragraphe 1, sous i), dans la *première* version de la directive 2006/112/CE, prévoyait que le lieu de prestation des services de télécommunication fournis à des preneurs établis dans un pays tiers (ou à des assujettis établis dans un autre État membre que l'État du siège du prestataire de service) se situe généralement au lieu du preneur.

L'article 58 de la directive 2006/112/CE précisait que, par dérogation, pour éviter les cas de double imposition, de non-imposition ou de distorsion de concurrence, les États membres pouvaient considérer que c'était le lieu d'utilisation ou d'exploitation effectives du service de télécommunication qui était déterminant. À cet égard, les États membres pouvaient considérer que le lieu de prestation était situé dans le pays tiers plutôt que sur leur territoire national et vice versa.

- 34 Ces dispositions de la directive 2006/112/CE ont été modifiées en deux étapes par l'article 2 de la directive 2008/8/CE. À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011, les dispositions susvisées ont été maintenues sous la forme de l'article 59, sous i), et de l'article 59 bis, et la règle dérogatoire relative à la détermination du lieu de prestation a été limitée aux preneurs *non* assujettis établis dans un pays tiers. À défaut d'une règle spécifique pour les preneurs assujettis, c'était désormais la règle générale, contenue à l'actuel article 44 de la directive 2006/112/CE, qui était applicable, selon laquelle, aux fins de la TVA, le lieu du preneur est également considéré comme le lieu de prestation.
- 35 Toutefois, à nouveau, en vertu de l'article 59 bis de la directive 2006/112/CE, dans la version de l'article 2 de la directive 2008/8/CE, les États membres pouvaient considérer que le lieu de prestation d'un service de télécommunication était le lieu de son utilisation ou de son exploitation effectives, pour éviter les cas de double imposition, de non-imposition ou de distorsion de concurrence. **[Or. 13]**

À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2015, la règle dérogatoire contenue à l'article 58, sous a), de la directive 2006/112/CE, dans la version de l'article 5 de la directive 2008/8/CE, et a été étendue à tous les non-assujettis (y compris au sein de l'Union).

Suivant le principe fondamental de la directive 2006/112/CE, le lieu des prestations de services de télécommunication se situe actuellement toujours au lieu du preneur.

À nouveau, l'article 59 bis de la directive 2006/112/CE, dans la version de l'article 5, de la directive 2008/8/CE, permet toutefois aux États membres de considérer que le lieu de prestation se situe sur leur territoire national, plutôt que dans le pays tiers, ou vice versa, dans le but d'éviter les cas de double imposition, de non-imposition ou de distorsion de concurrence.

- 36 Pour les services d'itinérance fournis à des preneurs établis dans un pays tiers, il n'y a eu, en substance, aucune modification, malgré les modifications législatives évoquées ci-dessus :

La directive 2006/112/CE prévoyait et continue de prévoir, dans toutes les versions susvisées, que le lieu de prestation des services de télécommunication se situe toujours au lieu du preneur, aussi bien en ce qui concerne les preneurs assujettis que les preneurs non assujettis établis dans un pays tiers.

Par conséquent, les services de télécommunication fournis à des preneurs établis dans un pays tiers ne sont pas imposables sur le territoire de l'Union.

Toutefois, pour éviter les cas de double imposition, de non-imposition ou de distorsion de concurrence, toutes les versions susvisées de la directive permettaient et continuent de permettre aux États membres de considérer le lieu de prestation situé dans le pays tiers, comme s'il était situé sur leur territoire, si l'utilisation ou l'exploitation effectives des services de télécommunication s'effectuent sur leur territoire.

- 37 C'est sur cette base que la Verordnung über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk und Fernsehdienstleistungen (règlement sur le déplacement du lieu des autres prestations relatives aux services de télécommunication, de radiodiffusion et de télévision) (BGBl II n° 383/2009, dans la version du règlement BGBl. II n° 221/2009) a été adoptée.

L'article 1<sup>er</sup> de ce règlement prévoit un déplacement du lieu de prestation des services de télécommunication vers le territoire national, lorsqu'en application des dispositions de l'UStG 1994, celui-ci devrait normalement être situé dans le pays tiers, mais que la prestation est utilisée ou exploitée sur le territoire national.

- 38 Toutefois, dès le départ, la notion d'utilisation ou d'exploitation effectives n'a jamais eu vocation à s'appliquer aux services de télécommunication fournis à des ressortissants de pays tiers ne faisant que séjourner temporairement sur le territoire de l'Union (par exemple, des touristes). En effet, s'agissant de tels clients, les opérateurs de télécommunication établis dans des pays tiers n'entrent pas directement en concurrence avec les opérateurs établis au sein de l'Union.

- 39 Conformément à l'article 59 ter de la directive 2006/112/CE, dans la version de l'article 2 de la directive 2008/8/CE, jusqu'au 31 décembre 2014, une utilisation ou une exploitation effective sur le territoire d'un État membre était admise,



lorsque les services étaient fournis à des personnes non assujetties établies ou ayant leur domicile ou leur résidence habituelle dans un État membre.

Il découle de ce qui précède que le lieu de prestation des services d'itinérance fournis à des clients établis dans un pays tiers ne se situe pas en Autriche et ne peut pas non plus être considéré comme se situant sur le territoire national en application du règlement BGBl II n° 383/2003, dans la version du règlement BGBl II n° 221/2009, sans violer le droit de l'Union. **[Or. 14]**

40 S'agissant de la preuve de l'établissement, il convient de se référer au droit de l'Union directement applicable, à savoir à l'article 24 ter, sous b), du règlement (UE) n° 282/2001 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2011, L 077, p. 1), dans la version du règlement d'exécution (UE) n° 1042/2013 du Conseil modifiant le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 en ce qui concerne le lieu de prestation des services (JO 2013, L 284, p. 1). Suivant cette disposition, lorsque des services sont fournis à une personne non assujettie à partir de réseaux mobiles, il est présumé que le *preneur* est établi, a son domicile ou a sa résidence habituelle dans le pays identifié par le code mobile national de la carte SIM utilisée lorsqu'il reçoit les services en question.

41 **Deuxième question**

S'il est répondu à la première question qu'en tout état de cause, 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 qui séjourne sur le territoire national, indépendamment de son lieu d'établissement, constitue une utilisation et une exploitation au sens de l'article 59 bis, sous b), de la directive 2006/112/CE, dans la version de l'article 2 de la directive 2008/8/CE, il convient de clarifier ce qu'il y a lieu d'entendre par « éviter les cas de non-imposition ».

L'objectif d'éviter les cas de double imposition ou de distorsion de la concurrence n'est pas pertinent pour le cas d'espèce et ne fait pas l'objet du débat.

42 Aussi bien conformément à l'article 59 de la directive 2006/112/CE, dans la version de l'article 2 de la directive 2008/8/CE, qu'en application de l'article 3 bis, paragraphe 13, sous a), lu en combinaison avec le paragraphe 4, point 12, de l'UStG 1994, le lieu de prestation des services d'itinérance litigieux, au cours de l'année litigieuse 2011, était situé au lieu du preneur, dans le pays tiers.

Toutefois, l'application du règlement BGBl II n° 383/2003, dans la version du règlement BGBl II n° 221/2009, bat en brèche ce principe fondamental, dès lors qu'à suivre l'interprétation de l'autorité défenderesse et du Verwaltungsgerichtshof (cour administrative), elle conduit à déplacer le lieu de prestation vers le territoire national en vue d'éviter un *cas de non-imposition*. Ce règlement est fondé sur

l'article 59 bis, sous b), de la directive 2006/112/CE, dans la version de l'article 2 du règlement 2008/8/CE.

- 43 La notion de « non-imposition » est interprétée par l'autorité défenderesse et le Verwaltungsgerichtshof (cour administrative) en ce sens que l'existence d'une taxe comparable dans le *pays tiers* est déterminante pour la question du déplacement du lieu de prestation vers le territoire national. Si les services d'itinérance ne sont soumis, dans le pays tiers, à aucune taxe comparable à la TVA prévue par le droit de l'Union, l'autorité défenderesse et le Verwaltungsgerichtshof (cour administrative) estiment que la prestation doit être considérée comme étant située en Autriche, en application du règlement BGBl II n° 383/2003, dans la version du règlement BGBl n° 221/2009, de sorte qu'elle doit y être taxée.
- 44 Cette interprétation conduit à la conséquence absurde d'une double imposition ou d'une imposition excessive en cas d'imposition simultanée dans le pays tiers (en l'espèce à hauteur de 10 %).

Or, la question de savoir si le chiffre d'affaires est soumis à une imposition comparable dans le pays tiers ne saurait être considérée comme décisive aux fins de l'imposition sur le territoire national ou au sein de la Communauté. **[Or. 15]**

En effet, dans un tel cas, l'imposition au sein de la Communauté ou, concrètement, en Autriche, dépendrait de critères qui échappent à la compétence de l'Union.

La directive 2006/112/CE et les législations nationales adoptées sur cette base règlent le régime de la TVA au sein du marché intérieur.

On ne saurait régir la situation de pays tiers sur le fondement de ces actes. Le critère selon lequel l'existence d'une imposition « comparable » dans le pays tiers devrait être déterminante pour la question du déplacement du lieu de prestation vers le territoire de la Communauté est injustifié et *arbitraire*.

*Par ailleurs*, il n'apparaît absolument pas dans quels cas il convient d'admettre l'existence d'une « *imposition comparable* ».

Un tel critère fondé sur l'existence d'une « *imposition comparable* » dans le pays tiers est dénué de toute objectivité et est susceptible de donner lieu à une application arbitraire par le pouvoir exécutif.

- 45 L'objectif d'« éviter les cas de non-imposition » poursuivi par la directive 2006/112/CE et l'UStG 1994 ne peut concerner *que* la « non-imposition au sein de la Communauté ».

Cette conclusion s'impose d'autant plus à la lecture du préambule et des considérants de la directive 2006/112/CE, déjà évoqués ci-dessus, lesquels sont déterminants pour l'interprétation de cette directive et justifient cette dernière :

Le considérant 22 énonce explicitement comme finalité de la directive 2006/112/CE la mise en œuvre du principe de la taxation à l'endroit où le preneur des services est établi pour les services de télécommunication fournis à un preneur établi dans un pays tiers. La directive 2008/8/CE ne modifie pas non plus ce principe et étend même sensiblement le champ d'application du critère du lieu du preneur pour les services de télécommunication.

La taxation du chiffre d'affaires relatif aux services de télécommunication dépend explicitement de l'établissement au sein de la Communauté.

C'est également dans ce contexte qu'il convient de lire les dispositions des articles 59, 59 bis et 59 ter de la directive 2006/112/CE, dans la version de l'article 2 de la directive 2008/8/CE. Ces dispositions visent à éviter les cas de double imposition, de non-imposition ou de distorsion de la concurrence *au sein de la Communauté*.

- 46 Dans sa jurisprudence, la Cour de justice de l'Union européenne souligne systématiquement qu'une interprétation restrictive des exceptions et des compétences dérogatoires reconnues aux États membres est nécessaire en vue d'atteindre les objectifs poursuivis par la directive 2006/112/CE.

Dans ce contexte, l'objectif d'éviter les cas de double imposition, de non-imposition ou de distorsion de la concurrence invoqué par la directive pour justifier un déplacement du lieu de prestation ne saurait être considéré comme une simple piste de réflexion dont la mise en œuvre relèverait de la discrétion des États membres ; il s'agit, au contraire, d'un critère obligatoire pour pouvoir admettre une dérogation aux principes fondamentaux.

- 47 Les dispositions susvisées visent à éviter l'évasion fiscale.

Un déplacement du lieu de prestation vers le territoire national en application du règlement BGBI II n° 383/2003, dans la version du règlement BGBI II n° 221/2009, ne saurait donc être admis que lorsque le preneur de service n'est pas un entrepreneur et est établi au sein de l'Union. **[Or. 16]**

À l'inverse, on ne saurait admettre, d'un point de vue téléologique, que le lieu de prestation des services de télécommunication fournis à des non-assujettis établis en dehors de la Communauté soit considéré comme étant situé sur le territoire national au motif que ces services ne sont pas soumis à imposition dans le pays tiers.

Il découle de ce qui précède qu'en matière de téléphonie mobile, le lieu de prestation des services de télécommunication doit simplement être déterminé sur la base du lieu d'établissement du preneur de services.

- 48 **D) Conditions [de validité] de la demande de décision préjudicielle :**

[OMISSIS] [considérations sur l'habilitation à opérer un renvoi préjudiciel]

52 *E) Annexes*

[OMISSIS]

**La signification est adressée à :**

[OMISSIS] [Or. 17] [OMISSIS]

Graz, le 29 juillet 2019

[OMISSIS]

DOCUMENT DE TRAVAIL