

62019CJ0215

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

2 iulie 2020 (*1)

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Prestări de servicii – Articolul 135 alineatul (1) litera (l) – Scutire de TVA – Închiriere de bunuri imobile – Noțiunea de «bun imobil» – Excludere – Articolul 47 – Locul operațiunilor taxabile – Prestări de servicii legate de bunuri imobile – Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 – Articolele 13b și 31a – Dulapuri rack – Servicii de găzduire într-un centru de date”

În cauza C-215/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă, Finlanda), prin decizia din 5 martie 2019, primită de Curte la 8 martie 2019, în procedura inițiată de

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

cu participarea:

A Oy,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul I. Jarukaitis, președinte de cameră, domnul E. Regan (raportor), președintele Camerei a cincea, și domnul C. Lycourgos, judecător,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

—

pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitis și de I. Koskinen, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatei generale,

pronunță prezenta

Hotărâre

1

Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 47 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificat prin Directiva 2008/8/CE a

Consiliului din 12 februarie 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (denumit în continuare „Directiva TVA”), precum și a articolelor 13b și 31a din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013 (JO 2013, L 284, p. 1) (denumit în continuare „regulamentul de punere în aplicare”).

2

Această cerere a fost formulată în cadrul unei proceduri inițiate de Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Serviciul administrației fiscale înscris în Registrul drepturilor destinate veniturilor fiscale, Finlanda) în legătură cu stabilirea locului de percepere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aferente unor servicii de găzduire într-un centru de date furnizate de A Oy.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

3

Titlul V din Directiva TVA, referitor la locul operațiunilor taxabile, cuprinde un capitol 3, intitulat „Locul de prestare a serviciilor”. Secțiunea 2 din capitolul respectiv, intitulată „Norme generale”, cuprinde articolele 44 și 45 din această directivă.

4

Articolul 44 din directiva menționată are următorul cuprins:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu comercial fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

5

Secțiunea 3 din capitolul 3 din Directiva TVA, intitulată „Dispoziții speciale”, cuprinde articolele 46-59a din această directivă.

6

Articolul 47 din directiva menționată, intitulat „Prestarea de servicii legate de bunuri imobile”, prevede:

„Locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile, inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile și de servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcție, de exemplu, serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier, este locul unde este

situat bunul imobil respectiv.”

7

Figurând în capitolul 3, intitulat „Scutiri pentru alte activități”, din titlul IX din Directiva TVA, intitulat la rândul său „Scutiri”, articolul 135 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[...]

(l)

leasingul sau închirierea de bunuri imobile.

[...]”

Regulamentul de punere în aplicare

8

Figurând în secțiunea 1, intitulată „Noțiuni”, din capitolul V din regulamentul de punere în aplicare, intitulat „Locul operațiunilor taxabile”, articolul 13b din acesta prevede:

„În aplicarea Directivei [TVA], următoarele sunt considerate «bunuri imobile»:

[...]

(c)

orice element care a fost instalat și face parte integrantă dintr-o clădire sau construcție, indiferent de care clădirea sau construcția este incompletă, cum ar fi uși, ferestre, acoperișuri, scări și ascensoare;

(d)

orice element, echipament sau mașină instalată permanent într-o clădire sau construcție, care nu poate fi deplasată fără distrugerea sau modificarea clădirii sau a construcției.”

9

Secțiunea 4 din acest capitol, intitulată „Locul prestării de servicii (articolele 43-59 din Directiva [TVA]”, cuprinde o subsecțiune 6a, intitulată la rândul său „Prestarea de servicii legate de bunuri imobile”, în care figurează articolul 31a din acest regulament, care are următorul cuprins:

„(1) Serviciile legate de bunuri imobile, menționate la articolul 47 din Directiva [TVA], includ numai acele servicii care au o legătură suficient de directă cu bunul imobil în cauză. Serviciile sunt considerate ca având o legătură suficient de directă cu bunul imobil în următoarele cazuri:

(a)

sunt derivate dintr-un bun imobil, iar respectivul bun imobil este un element constitutiv al serviciului și este central și esențial pentru serviciile prestate;

(b)

sunt furnizate în beneficiul unui bun imobil sau vizează un bun imobil și au drept obiectiv modificarea caracteristicilor fizice sau a statutului juridic al respectivului bun.

(2) Alineatul (1) se aplică în special pentru următoarele:

[...]

(h)

leasingul sau închirierea de bunuri imobile, în alte situații decât cele vizate de alineatul (3) litera (c), inclusiv depozitarea de bunuri într-o parte specifică a bunului imobil alocat utilizării exclusive de către client;

[...]

(3) Alineatul (1) nu se aplică pentru următoarele:

[...]

(b)

depozitarea de bunuri într-un bun imobil dacă nicio parte specifică a bunului imobil nu este alocat utilizării exclusive de către client;

[...]”

Dreptul finlandez

10

Articolul 1 primul paragraf din arvonlisäverolaki (1501/1993) [Legea (1501/1993) privind taxa pe valoarea adăugată] din 30 decembrie 1993, în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „AVL”), prevede:

„Taxa pe valoarea adăugată se percepe în beneficiul statului potrivit modalităților definite în prezenta lege:

1)

pentru orice vânzare de bunuri și de servicii efectuată în Finlanda în cadrul unei activități comerciale.

[...]”

11

Potrivit articolului 27 din această lege:

„Sunt scutite de taxă vânzarea de bunuri imobile, precum și leasingul, închirierea, servituțile sau orice altă cesiune a unui drept care poate fi legat de un imobil.

Este de asemenea scutită de taxă orice vânzare de energie electrică, de gaze naturale, de energie termică, de apă și de alte bunuri de același tip realizată în contextul cesiunii unui drept de

folosin?? a unui bun imobil la r?ndul s?u netaxabil.”

12

Articolul 28 din legea men?ionat? prevede:

„Este considerat «imobil» orice bun imobil, astfel cum este definit la articolul 13b din [regulamentul de punere ?n aplicare].”

13

Potrivit articolului 65 din AVL:

„Locul prest?rii unui serviciu c?tre un profesionist care ac?ioneaz? ca atare este Finlanda atunci c?nd acesta este furnizat sediului permanent al clientului, situat la r?ndul s?u ?n aceast? ?ar?, cu excep?ia cazului ?n care ?n cele ce urmeaz? se prevede altfel. ?n cazul ?n care prestarea de servicii nu este furnizat? sediului permanent, locul unei astfel de prest?ri este Finlanda atunci c?nd sediul activit??ii economice a clientului este situat ?n aceast? ?ar?.”

14

Articolul 67 din aceast? lege prevede:

„Locul prest?rii serviciilor legate de un bun imobil este Finlanda atunci c?nd imobilul ?n cauz? este situat ?n aceast? ?ar?.

Sunt considerate «prest?ri de servicii legate de un bun imobil» ?n special serviciile de exper?i ?i de agen?i imobiliari, serviciile de cazare hotelier?, acordarea drepturilor de folosin?? a unui bun imobil, precum ?i serviciile de construc?ii.”

Litigiul principal ?i ?ntreb?rile preliminare

15

A Oy, societate de drept finlandez, este un operator de re?ele de comunica?ii f?r? cablu a c?rui activitate include ?i dezvoltarea unor re?ele de telecomunica?ii ?i a unor infrastructuri de re?ele.

16

Aceast? societate propune, printre altele, servicii de g?zduire ?ntr?un centru de date unor operatori stabili?i ?n Finlanda ?i ?n alte state membre care ?i desf??oar? activitatea ?n domeniul tehnologiei informa?iei ?i care utilizeaz? propriile servere pentru a furniza conexiuni electronice clien?ilor lor. Serverele sunt g?zduite ?n spa?ii echipate cu conexiunile electronice necesare, ?n care umiditatea ?i c?ldura sunt reglate ?n mod precis pentru a permite o utilizare a acestor servere ?n conformitate cu destina?ia lor ?ntr?un mediu refrigerat.

17

Serviciile de găzduire într-un centru de date propuse de A Oy includ furnizarea unui dulap rack echipat cu o unitate care poate fi încuiată, furnizarea de energie electrică, precum și a unor servicii destinate să asigure că serverele sunt utilizate în condiții optime, cum ar fi supravegherea temperaturii și a umidității, refrigerarea, supravegherea întreruperilor alimentării cu energie electrică, a detectoarelor de fum în scopul de a repera eventualele incendii în interiorul dulapurilor rack, precum și un control al accesului electronic. În plus, această societate asigură gestionarea curentului general, precum și schimbarea becurilor electrice.

18

Dulapurile rack sunt prinse cu șuruburi în podea într-un imobil închiriat de A Oy. Apoi, utilizatorii își plasează în acestea echipamentele care sunt ele însele prinse cu șuruburi de aceste dulapuri rack și pot fi detașate în câteva minute.

19

Clienții nu dispun de cheia cabinetului pentru servere în care și-au instalat serverul, dar o pot obține, după verificarea identității lor, de la un serviciu de pază disponibil în orice moment. A Oy nu are dreptul de acces la cabinetul pentru servere al clientului său.

20

A Oy a adresat administrației fiscale o cerere de decizie prealabilă privind regimul de TVA aplicabil acestor servicii.

21

Prin decizia din 27 februarie 2017, această administrație a considerat, în ceea ce privește perioada cuprinsă între 27 februarie 2017 și 31 decembrie 2018, că serviciile de găzduire într-un centru de date furnizate de A Oy nu intrau sub incidența normei generale privind locul prestării serviciilor, prevăzută la articolul 65 din AVL, ci trebuiau considerate prestări de servicii legate de un bun imobil, în sensul articolului 67 din AVL, locul acestei prestări fiind definit drept locul unde este situat acest imobil. Astfel, potrivit administrației fiscale, închirierea spațiului tehnic necesar pentru găzduirea serverelor clienților ar constitui prestarea de servicii principală a pachetului de servicii furnizate de A Oy, din moment ce ar fi centrală și esențială pentru ele. Această prestare ar trebui analizată, așadar, ca fiind cesiunea unui drept de folosință a unui bun imobil, în sensul articolului 27 din AVL.

22

Prin hotărârea din 27 octombrie 2017, Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki, Finlanda), sesizat de A Oy, a anulat respectiva decizie. Această instanță a considerat că serviciile de găzduire într-un centru de date furnizate de aceasta nu puteau fi considerate prestări de servicii legate de un bun imobil în sensul articolului 67 din AVL și, prin urmare, intrau sub incidența normei generale prevăzute la articolul 65 din legea menționată. Ea a constatat în această privință că, deși dulapurile rack destinate găzduirii serverelor sunt fixate în sol, acestea pot fi deplasate fără distrugerea sau modificarea clădirii sau a construcției, în sensul articolului 13b litera (d) din regulamentul de punere în aplicare. Aceste dulapuri rack nu ar constitui, așadar, bunuri imobile, în sensul acestei dispoziții, întrucât clientul nu intră în posesia unei părți din centrul de date, considerat ca imobil, ci dispune numai de posibilitatea de a utiliza în condiții optime respectivele dulapuri aflate în acest centru de date. A Oy ar furniza astfel clienților săi un pachet de servicii referitor la găzduirea serverelor lor, a cărei prestație principală ar consta în a le

oferi acestora din urmă cel mai bun mediu posibil pentru funcționarea serverelor menționate.

23

Serviciul administrației fiscale înscris în apărarea drepturilor destinatarilor de venituri fiscale a sesizat Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă, Finlanda) cu un recurs împotriva acestei hotărâri.

24

În decizia de trimitere, această instanță ridică problema dacă dulapurile rack furnizate de A Oy în cadrul serviciilor de găzduire într-un centru de date pe care le propune trebuie considerate ca fiind un bun imobil, în sensul articolului 13b din regulamentul de punere în aplicare. În caz contrar, s-ar ridica problema dacă aceste servicii trebuie considerate ca fiind legate de bunuri imobile, în sensul articolului 47 din Directiva TVA, al cărui loc de prestare este locul unde este situat bunul imobil respectiv. În cadrul aprecierii acestei din urmă întrebări, instanța menționată consideră că ar trebui să se țină seama și de articolul 31a din regulamentul de punere în aplicare, care precizează limitele noțiunii „servicii legate de bunuri imobile”, în sensul acestui articol 47.

25

În aceste condiții, Korkein hallinto-oikeus (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1)

Articolul 13b și 31a din [regulamentul de punere în aplicare] trebuie interpretate în sensul că serviciile de găzduire într-un centru de date de tipul celor în discuție în litigiul principal, prin care un comerciant oferă clienților săi, pentru a-și instala serverele, dulapuri rack aflate într-un centru de date, precum și bunuri și servicii accesorii, trebuie clasificate drept închiriere de bunuri imobile?

2)

În ipoteza în care Curtea ar răspunde negativ la prima întrebare preliminară: articolul 47 din Directiva [TVA] și articolul 31a din [regulamentul de punere în aplicare] trebuie interpretate, la rândul lor, în sensul că un serviciu de găzduire într-un centru de date de tipul celor în discuție în litigiul principal trebuie considerat o prestare de servicii legată de un bun imobil, locul de prestare a serviciului fiind locul în care se găsește bunul imobil?”

Cu privire la întrebările preliminare

Observații introductive

26

Trebuie să se arate că, prin intermediul celor două întrebări, instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu privire la interpretarea Directivei TVA în cadrul unui litigiu care privește tratamentul fiscal al unei prestări de servicii pe care această instanță o califică ea însăși drept „servicii de găzduire într-un centru de date”.

27

Astfel cum reiese din decizia de trimitere, aceste servicii cuprind mai multe elemente care constau, după cum s-a arătat la punctele 16-18 din prezenta hotărâre, pe de o parte, într-o punere la

dispoziție de către prestatorul acestor servicii a unor dulapuri rack echipate cu o unitate care poate fi încuiată, în care clienții acestui prestator își pot instala serverele, precum și, pe de altă parte, într-o furnizare către aceștia din urmă de energie electrică și de diverse servicii destinate să asigure utilizarea acestor servere în condiții optime, în ceea ce privește în special umiditatea și temperatura.

28

Potrivit jurisprudenței Curții, atunci când o operațiune este constituită dintr-un fascicul de elemente și de acte, trebuie luate în considerare toate împrejurările în care aceasta se desfășoară pentru a determina dacă această operațiune are naștere, în scopuri de TVA, la două sau la mai multe prestații distincte sau la o prestație unică (Hotărârea din 4 septembrie 2019, KPC Herning, C-771/18, EU:C:2019:660, punctul 35 și jurisprudența citată).

29

O prestație trebuie considerată unică, printre altele, atunci când una sau mai multe prestații constituie prestația principală, iar cealaltă sau celelalte prestații constituie una sau mai multe prestații accesorii care fac obiectul aceluiași tratament fiscal precum prestația principală. În special, o prestație trebuie să fie considerată ca fiind accesorie unei prestații principale atunci când nu constituie pentru clienți un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului (Hotărârea din 4 septembrie 2019, KPC Herning, C-771/18, EU:C:2019:660, punctul 38 și jurisprudența citată).

30

În speță, reiese din decizia de trimitere, în special din însuși modul de redactare a întrebărilor adresate, că instanța de trimitere consideră că diferitele elemente ale prestației de servicii de găzduire într-un centru de date în discuție în litigiul principal formează o prestație unică în cadrul căreia punerea la dispoziție a dulapurilor rack constituie prestația principală, furnizarea de energie electrică și de servicii destinate să asigure utilizarea acestor servere în condiții optime fiind considerată accesorie acestei prestații principale.

31

Astfel cum reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește pe proprie răspundere și a cărei exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de pertinență (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 martie 2020, Kreissparkasse Saarlouis, C-66/19, EU:C:2020:242, punctul 30 și jurisprudența citată).

32

Prin urmare, în temeiul premisei astfel stabilite de instanța de trimitere, potrivit căreia prestarea de servicii de găzduire într-un centru de date în discuție în litigiul principal constituie o prestație unică în cadrul căreia punerea la dispoziție a unor dulapuri rack este prestația principală, trebuie să se răspundă la întrebările adresate de această instanță.

Cu privire la prima întrebare

33

În cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite prin articolul 267 TFUE, este de competența acesteia din urmă să ofere instanței naționale un răspuns util, care

s? îi permit? s? solu?ioneze litigiul cu care este sesizat?. Din această perspectiv?, Curtea trebuie, dac? este cazul, s? reformuleze întreb?rile care îi sunt adresate. Astfel, misiunea Cur?ii este aceea de a interpreta toate dispozi?iile de drept al Uniunii care sunt necesare instan?elor na?ionale pentru a se pronun?a în litigiile cu care sunt sesizate, chiar dac? respectivele dispozi?ii nu sunt expres indicate în întreb?rile adresate de aceste instan?e (Hot?rârea din 12 martie 2020, Caisse d'assurance retraite et de la santé au travail d'Alsace-Moselle, C-769/18, EU:C:2020:203, punctul 39).

34

Astfel, în spe??, chiar dac?, pe plan formal, instan?a de trimitere ?i?a limitat prima întrebare la interpretarea articolelor 13b ?i 31a din regulamentul de punere în aplicare, care definesc no?iunile de „bun imobil” ?i, respectiv, de „servicii legate de bunuri imobile” în vederea stabilirii locului prest?rilor de servicii supuse TVA?ului, din decizia de trimitere reiese c? această întrebare urm?re?te, în realitate, s? stabileasc? dac? articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA, care prevede scutirea de TVA a închirierii de bunuri imobile, se aplic? serviciilor de g?zduire într?un centru de date furnizate de prestatorul în discu?ie în litigiul principal. De altfel, această dispozi?ie este citat? în motivarea deciziei men?ionate ca norm? de drept al Uniunii aplicabil? litigiului principal, iar închirierea de bunuri imobile este prev?zută la articolul 31a alineatul (2) litera (h) din regulamentul de punere în aplicare, care este men?ionat în mod expres în întrebarea respectiv?.

35

În aceste condi?ii, trebuie s? se considere c?, prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? serviciile de g?zduire într?un centru de date în cadrul c?rora prestatorul acestor servicii pune la dispozi?ia clien?ilor s?i dulapuri rack, pentru a??i instala acolo serverele, ?i le furnizeaz? bunuri ?i servicii accesorii, precum energie electric? ?i diverse servicii destinate s? asigure utilizarea acestor servere în condi?ii optime, constituie servicii de închiriere de bunuri imobile care intr? sub inciden?a scutirii de TVA prev?zute la dispozi?ia men?ionat?.

36

În această privin??, trebuie amintit c?, în conformitate cu articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA, opera?iunile de închiriere de bunuri imobile sunt scutite de TVA.

37

Scutiri precum cele prev?zute la articolul 135 alineatul (1) din Directiva TVA constituie no?iuni autonome ale dreptului Uniunii ?i trebuie, prin urmare, s? primeasc? o defini?ie uniform? la nivelul Uniunii (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 16 octombrie 2019, Winterhoff ?i Eisenbeis, C-4/18 ?i C-5/18, EU:C:2019:860, punctul 43, precum ?i jurispruden?a citat?).

38

În plus, potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, termenii folosi?i pentru a desemna scutirile prev?zute la această dispozi?ie, inclusiv no?iunea de „închiriere de bunuri imobile”, sunt de strict? interpretare, dat fiind c? o scutire constituie o derogare de la principiul general potrivit c?ruia TVA?ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuat? cu titlu oneros de o persoan? impozabil? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 19 decembrie 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punctul 37 ?i jurispruden?a citat?).

Totuși, interpretarea acestor termeni trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite prin scutirile respective și să respecte cerințele principiului neutralității fiscale inerent sistemului comun al TVA-ului. Astfel, această normă de strictă interpretare nu înseamnă că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la dispoziția menționată trebuie să fie interpretați într-un mod care le-ar priva de efecte (a se vedea prin analogie Hotărârea din 16 octombrie 2019, Winterhoff și Eisenbeis, C-4/18 și C-5/18, EU:C:2019:860, punctul 45, precum și jurisprudența citată).

Noțiunea de „închiriere de bunuri imobile”, prevăzută la articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA, a fost definită de Curte ca fiind dreptul pe care proprietarul unui imobil îl acordă locatarului, în schimbul unei remunerații și pe o durată determinată, de a ocupa acest imobil ca și cum ar fi proprietarul său și de a exclude orice altă persoană de la beneficiul unui astfel de drept (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 februarie 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, punctul 18 și jurisprudența citată).

Curtea a precizat de asemenea că scutirea prevăzută la această dispoziție se explică prin faptul că închirierea de bunuri imobile, deși este o activitate economică, constituie în mod normal o activitate relativ pasivă, care nu generează nicio valoare adăugată semnificativă. Este necesar, așadar, să se facă distincție între o asemenea activitate și alte activități care fie au caracter de afaceri industriale și comerciale, fie au un obiect care este mai bine reprezentat de executarea unei prestații decât de simpla punere la dispoziție a unui bun, precum dreptul de a utiliza un teren de golf, cel de a utiliza un pod prin plata unei taxe de trecere sau dreptul de a instala automate de vînzare într-o unitate comercială (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 februarie 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, punctul 19 și jurisprudența citată).

Rezultă că natura pasivă a închirierii unui bun imobil, care justifică scutirea de TVA a unei asemenea operațiuni în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA, ține de natura operațiunii înseși, iar nu de modul în care locatarul utilizează bunul respectiv (Hotărârea din 28 februarie 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, punctul 20).

Astfel, Curtea a statuat că este exclusă de la beneficiul acestei scutiri o activitate care implică nu numai punerea la dispoziție pasivă a unui bun imobil, ci și un anumit număr de activități comerciale, precum supervizarea, gestionarea și mentenanța constantă din partea proprietarului, precum și punerea la dispoziție a altor instalații, astfel că, în lipsa unor circumstanțe cu totul deosebite, închirierea acestui bun nu poate constitui o prestație preponderentă (Hotărârea din 28 februarie 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, punctul 21 și jurisprudența citată).

În lumina acestor criterii rezultate din jurisprudența Curții trebuie să se stabilească dacă serviciile de gînduire într-un centru de date precum cele în discuție în litigiul principal intră sub incidența scutirii de TVA prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA.

În spe??, din decizia de trimitere reiese c? furnizorul de servicii de g?zduire într?un centru de date în discu?ie în litigiul principal pune la dispozi?ia clien?ilor s?i dulapuri rack, în care ace?tia pot instala sau solicita instalarea de c?tre prestator a serverelor lor, ?i c? acesta din urm? le furnizeaz? de asemenea, cu titlu accesoriu, energie electric?, precum ?i diverse servicii destinate s? asigure utilizarea, chiar mentenan?a acestor servere în condi?ii optime. Se constat? de asemenea c? clien?ii nu pot avea acces la cabinetul pentru servere care le?a fost repartizat decât dup? ob?inerea cheilor corespunz?toare de la un ter? pe baza prezent?rii unui document de identitate în vederea controlului.

În aceste condi?ii ?i sub rezerva unei verific?ri de c?tre instan?a de trimitere, prestatorul serviciilor în discu?ie în litigiul principal nu pare s? se limiteze la punerea la dispozi?ie pasiv? a unei suprafe?e sau a unui amplasament clien?ilor s?i, garantându?le dreptul de a?l ocupa ca ?i cum ar fi proprietari ?i de a exclude astfel orice alt? persoan? de la beneficiul unui astfel de drept. Mai precis, nimic nu indic? faptul c? clien?ii acestui prestator ar avea dreptul de a controla sau de a restrânge accesul la partea din imobil în care au fost instalate dulapurile rack.

În ceea ce prive?te aspectul dac? dulapurile rack ar putea fi ele însele considerate bunuri imobile care fac obiectul unei închirieri, trebuie s? se arate c? articolul 13b din regulamentul de punere în aplicare, care are ca obiect s? precizeze no?iunea de „bun imobil” în vederea aplic?rii Directivei TVA, prevede, printre altele, la literele (c) ?i (d) c? această no?iune include „orice element care a fost instalat ?i face parte integrant? dintr?o cl?dire sau construc?ie, f?r? de care cl?direa sau construc?ia este incomplet?, cum ar fi u?i, ferestre, acoperi?uri, sc?ri ?i ascensoare”, precum ?i „orice element, echipament sau ma?in? instalat? permanent într?o cl?dire sau construc?ie, care nu poate fi deplasat? f?r? distrugerea sau modificarea cl?dirii sau a construc?iei”.

Or, în spe??, rezult? c?, pe de o parte, dulapurile rack nu fac nicidecum parte integrant? din imobilul în care sunt instalate, din moment ce acesta din urm? nu ar fi considerat, în lipsa lor, ca fiind din punct de vedere structural „incomplet” ?i, pe de alt? parte, aceste dulapuri, fiind pur ?i simplu prinse cu ?uruburi în sol ?i putând fi, a?adar, deplasate f?r? distrugerea sau modificarea imobilului, nu sunt nici instalate „permanent”. Rezult? c? astfel de dulapuri nu par s? poat? fi calificate drept bunuri imobile susceptibile s? fac? obiectul unei închirieri scutite de TVA în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA, aspect a c?rui verificare revine în sarcina acestei instan?e.

În consecin??, trebuie s? se r?spund? la prima întrebare c? articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? serviciile de g?zduire într?un centru de date în cadrul c?rora prestatorul acestor servicii pune la dispozi?ia clien?ilor s?i dulapuri rack pentru ca ei s? î?i instaleze în acestea serverele ?i le furnizeaz? bunuri ?i servicii accesorii, precum energie electric? ?i diverse servicii destinate s? asigure utilizarea respectivelor servere în condi?ii optime, nu constituie servicii de închiriere de bunuri imobile care intr? sub inciden?a scutirii de TVA prev?zute la această dispozi?ie, întrucât, aspect a c?rui verificare revine în sarcina instan?ei de trimitere, pe de o parte, acest prestator nu pune la dispozi?ia pasiv? a clien?ilor s?i o suprafa?? sau un

amplasament garantându-le dreptul de a-l ocupa ca și cum ar fi proprietarii și ei, pe de altă parte, dulapurile rack nu fac parte integrantă din imobilul în care acestea sunt instalate și nici nu sunt instalate în acesta în mod permanent.

Cu privire la a doua întrebare

50

Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 47 din Directiva TVA și articolul 31a din regulamentul de punere în aplicare trebuie interpretate în sensul că serviciile de găzduire într-un centru de date în cadrul cărora prestatorul acestor servicii pune la dispoziția clienților și dulapuri rack, pentru ca ei să își instaleze în acestea serverele, și le furnizează bunuri și servicii accesorii, precum energie electrică și diverse servicii destinate să asigure utilizarea respectivelor servere în condiții optime, constituie servicii legate de bunuri imobile, în sensul acestor dispoziții.

51

În această privință, trebuie amintit că articolele 44 și 45 din Directiva TVA conțin o normă generală de stabilire a locului în care sunt prestate serviciile în scopuri fiscale, în timp ce articolele 46-59a din această directivă prevăd o serie de legături specifice (Hotărârea din 13 martie 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punctul 20).

52

Obiectivul tuturor acestor dispoziții este de a evita, pe de o parte, conflictele de competență care ar putea conduce la o dublă impunere și, pe de altă parte, neimpozitarea veniturilor (Hotărârea din 30 aprilie 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, punctul 32 și jurisprudența citată).

53

Astfel, prin fixarea locului de impozitare a unei prestații de servicii și prin delimitarea competențelor statelor membre, dispozițiile menționate urmăresc să stabilească o repartizare rațională a domeniilor de aplicare ale legislațiilor naționale în materie de TVA, prin determinarea uniformă a locului de impozitare a prestațiilor de servicii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 aprilie 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, punctul 33 și jurisprudența citată).

54

Dintr-o jurisprudență constantă a Curții rezultă că nu există o preeminență a articolelor 44 și 45 din Directiva TVA în raport cu articolele 46-59a din aceasta. În fiecare situație este necesar să se pună întrebarea dacă aceasta corespunde unuia dintre cazurile menționate la articolele 46-59a din această directivă. Numai în cazul în care nu ne regăsim în această ipoteză, respectiva situație intră sub incidența articolelor 44 și 45 din aceasta (Hotărârea din 13 martie 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punctul 21 și jurisprudența citată).

55

În consecință, articolul 47 din Directiva TVA nu trebuie considerat o excepție de la o normă generală care trebuie interpretat în mod restrictiv (a se vedea prin analogie Hotărârea din 8 decembrie 2016, A și B, C-453/15, EU:C:2016:933, punctul 19, Hotărârea din 13 martie 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punctul 22, precum și Hotărârea din 8 mai 2019, Geelen, C-568/17, EU:C:2019:388, punctul 25).

56

În spe??, trebuie s? se stabileasc? dac? o prestare de servicii de g?zduire într?un centru de date precum cea în discu?ie în litigiul principal trebuie considerat? ca fiind legat? de un bun imobil, în sensul acestei dispozi?ii, caz în care locul acelei prest?ri ar fi locul unde este situat bunul imobil respectiv.

57

În această privin??, trebuie s? se constate de la bun început c?, de?i serviciile de g?zduire într?un centru de date nu figureaz? printre presta?iile enumerate la articolul 47 din Directiva TVA, această enumerare nu are, astfel cum reiese din termenii „inclusiv” care o preced?, un caracter exhaustiv.

58

Cu toate acestea, dup? cum a ar?tat în mod întemeiat Comisia European? în observa?iile sale scrise, presta?iile men?ionate explicit în această dispozi?ie eviden?iaz? în mod clar c? numai presta?iile care prezint? o leg?tur? suficient de direct? cu un bun imobil pot intra în domeniul de aplicare al dispozi?iei respective.

59

În această privin??, Curtea a statuat c?, pentru ca o prestare de servicii s? fie considerat? ca fiind legat? de un bun imobil, în sensul aceleia?i dispozi?ii, această prestare trebuie s? fie legat? de un imobil determinat în mod expres ?i s? aib? ca obiect bunul imobil în sine. Aceasta este situa?ia, printre altele, atunci când un bun imobil determinat în mod expres trebuie s? fie considerat un element constitutiv al unei prest?ri de servicii, întrucât constituie un element central ?i indispensabil al acesteia (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 27 iunie 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C?155/12, EU:C:2013:434, punctele 34 ?i 35).

60

Această jurispruden?? a fost codificat? în esen?? la articolul 31a alineatul (1) literele (a) ?i (b) din regulamentul de punere în aplicare, care prevede c? serviciile legate de bunuri imobile, în sensul articolului 47 din Directiva TVA, nu includ decât serviciile care prezint? o leg?tur? suficient de direct? cu un bun imobil, ceea ce se întâmpl?, pe de o parte, atunci când aceste servicii sunt derivate dintr?un bun imobil, iar respectivul bun imobil este un element constitutiv al serviciului ?i este central ?i esen?ial pentru serviciile prestate, precum ?i, pe de alt? parte, atunci când serviciile men?ionate sunt furnizate în beneficiul unui bun imobil sau vizeaz? un bun imobil ?i au drept obiectiv modificarea caracteristicilor fizice sau a statutului juridic al respectivului bun. Or, astfel cum rezult? în mod explicit din dispozi?iile coroborate ale articolului 31a alineatul (2) litera (h) ?i ale articolului 31a alineatul (3) litera (b) din regulamentul de punere în aplicare, închirierea unui imobil în vederea depozit?rii unor bunuri nu poate fi considerat? ca reprezentând un serviciu legat de un bun imobil, în sensul articolului 47 din directiva men?ionat?, dac? nicio parte specific? a bunului imobil nu este alocat? utiliz?rii exclusive de c?tre client.

61

În această privin??, din decizia de trimitere reiese c?, în spe??, astfel cum s?a ar?tat deja în esen?? la punctele 45, 46 ?i 48 din prezenta hot?râre, clien?ii care au recurs la serviciile de g?zduire într?un centru de date în discu?ie în litigiul principal nu au un drept de folosin?? exclusiv? a p?r?ii din imobil în care au fost instalate dulapurile rack. Astfel, în primul rând, ace?tia nu pot avea acces la cabinetul pentru servere care le?a fost repartizat decât dup? ob?inerea cheilor

corespunzătoare de la un terț pe baza prezentării unui document de identitate în vederea controlului. În al doilea rând, acești clienți nu par să dispună de dreptul de a controla sau de a restrânge utilizarea părții în cauză din imobilul menționat. În al treilea rând, acest cabinet pentru servere nu poate fi el însuși calificat drept bun imobil.

62

Nu rezultă, așadar, că respectivele condiții în care sunt găzduite serverele corespund celor impuse la articolul 47 din Directiva TVA și la articolul 31a din regulamentul de punere în aplicare, pentru ca serviciile de găzduire într-un centru de date în discuție în litigiul principal să poată fi considerate ca fiind legate de bunuri imobile, aspect a cărui verificare revine în sarcina instanței de trimitere.

63

În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 47 din Directiva TVA și articolul 31a din regulamentul de punere în aplicare trebuie interpretate în sensul că serviciile de găzduire într-un centru de date în cadrul cărora prestatorul acestor servicii pune la dispoziția clienților și dulapuri rack pentru ca ei să își instaleze în acestea serverele și le furnizează bunuri și servicii accesorii, precum energie electrică și diverse servicii destinate să asigure utilizarea respectivelor servere în condiții optime, nu constituie servicii legate de bunuri imobile, în sensul acestor dispoziții, atunci când clienții nu beneficiază, aspect a cărui verificare revine în sarcina instanței de trimitere, de un drept de folosință exclusivă a părții din imobil în care sunt instalate dulapurile rack.

Cu privire la cheltuielile de judecată

64

Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a zecea) declară:

1)

Articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008, trebuie interpretat în sensul că serviciile de găzduire într-un centru de date în cadrul cărora prestatorul acestor servicii pune la dispoziția clienților și dulapuri rack pentru ca ei să își instaleze în acestea serverele și le furnizează bunuri și servicii accesorii, precum energie electrică și diverse servicii destinate să asigure utilizarea acestor servere în condiții optime, nu constituie servicii de închiriere de bunuri imobile care intră sub incidența scutirii de taxa pe valoarea adăugată prevăzute la această dispoziție, întrucât, aspect a cărui verificare revine în sarcina instanței de trimitere, pe de o parte, acest prestator nu pune la dispoziția pasivă a clienților și o suprafață sau un amplasament garantându-le dreptul de a-și ocupa ca și cum ar fi proprietarii și ei, pe de altă parte, dulapurile rack nu fac parte integrantă din imobilul în care acestea sunt instalate și nici nu sunt instalate în acesta în mod permanent.

2)

Articolul 47 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2008/8, ?i articolul 31a din Regulamentul de punere ?n aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a m?surilor de punere ?n aplicare a Directivei 2006/112, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere ?n aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013, trebuie interpretate ?n sensul c? serviciile de g?zduire ?ntr?un centru de date ?n cadrul c?rora prestatorul acestor servicii pune la dispozi?ia clien?ilor s?i dulapuri rack pentru ca ei s? ?i instaleze ?n acestea serverele ?i le furnizeaz? bunuri ?i servicii accesorii, precum energie electric? ?i diverse servicii destinate s? asigure utilizarea respectivelor servere ?n condi?ii optime, nu constituie servicii legate de bunuri imobile, ?n sensul acestor dispozi?ii, atunci c?nd clien?ii nu beneficiaz?, aspect a c?rui verificare revine ?n sarcina instan?ei de trimitere, de un drept de folosin?? exclusiv? a p?r?ii din imobil ?n care sunt instalate dulapurile rack.

Semn?turi

(*1) Limba de procedur?: finlandeza.