

**Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența**

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat  
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

**În cauza C-215 din 2019 – AOy. Servicii de găzduire a unor servere în dulapuri de tip rack. Clasificarea serviciilor din punctul de vedere al TVA.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

2 iulie 2020

„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 oikeudenvallvontayksikkö,**

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. Jokubauskaitė 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 modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (denumită 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 însărcinat cu apărarea drepturilor destinatarilor de venituri 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.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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 construcții, 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, fără 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:

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„(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 alocată 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 alocată 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:

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența**

**www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității**

„Sunt scutite de taxă vânzarea de bunuri imobile, precum și leasingul, închirierea, servituțile sau orice altă cesiune a unui drept care poate fi legată 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 folosință a unui bun imobil la rândul său netaxabil.”

12 Articolul 28 din legea menționată prevede:

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

13 Potrivit articolului 65 din AVL:

„Locul prestării unui serviciu către un profesionist care acționează ca atare este Finlanda atunci când acesta este furnizat sediului permanent al clientului, situat la rândul său în această țară, cu excepția cazului în care în cele ce urmează se prevede altfel. În cazul în care prestarea de servicii nu este furnizată sediului permanent, locul unei astfel de prestări este Finlanda atunci când sediul activității economice a clientului este situat în această țară.”

14 Articolul 67 din această lege prevede:

„Locul prestării serviciilor legate de un bun imobil este Finlanda atunci când imobilul în cauză este situat în această țară.

Sunt considerate «prestări de servicii legate de un bun imobil» în special serviciile de experți și de agenți imobiliari, serviciile de cazare hotelieră, acordarea drepturilor de folosință a unui bun imobil, precum și serviciile de construcții.”

### **Litigiul principal și întrebările preliminare**

15 A Oy, societate de drept finlandez, este un operator de rețele de comunicații fără cablu a cărui activitate include și dezvoltarea unor rețele de telecomunicații și a unor infrastructuri de rețele.

16 Această societate propune, printre altele, servicii de găzduire într-un centru de date unor operatori stabiliți în Finlanda și în alte state membre care își desfășoară activitatea în domeniul tehnologiei informației și care utilizează propriile servere pentru a furniza conexiuni electronice clienților lor. Serverele sunt găzduite în spații echipate cu conexiunile electronice necesare, în care umiditatea și căldura sunt reglate în mod precis pentru a permite o utilizare a acestor servere în conformitate cu destinația lor într-un mediu refrigerat.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

17 Serviciile de găzduire într-un centru de date propuse de A Oy includ furnizarea unui dulap *rack* echipat cu o ușă 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 curățeniei generale, 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 cărui prestație principală ar consta în a le oferi acestora din urmă cel mai bun mediu posibil pentru funcționarea serverelor menționate.

23 Serviciul administrației fiscale însărcinat cu 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 prestație 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

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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 ușă 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 dă 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-71/18, 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 clientelă 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-71/18, 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 prestării 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 cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de relevanță (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 acestora din urmă să ofere instanței naționale un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată. Din această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, să reformuleze întrebările care îi sunt adresate. Astfel, misiunea Curții este aceea de a interpreta toate dispozițiile de drept al Uniunii care sunt necesare instanțelor naționale pentru a se pronunța în litigiile cu care sunt sesizate, chiar dacă respectivele dispoziții nu sunt expres indicate în întrebările adresate de aceste instanțe (Hotărârea 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 speță, chiar dacă, pe plan formal, instanța de trimitere și-a limitat prima întrebare la interpretarea articolelor 13b și 31a din regulamentul de punere în aplicare, care definesc noțiunile de „bun imobil” și, respectiv, de „servicii legate de bunuri imobile” în vederea stabilirii locului prestărilor de servicii supuse TVA-ului, din decizia de trimitere reiese că această întrebare urmărește, în realitate, să stabilească dacă articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA, care prevede scutirea de TVA a închirierii de bunuri imobile, se aplică serviciilor de găzduire într-un centru de date furnizate de prestatorul în discuție în litigiul principal. De altfel, această dispoziție este citată în motivarea deciziei menționate ca normă de drept al Uniunii aplicabilă litigiului principal, iar închirierea de bunuri imobile este prevăzută la articolul 31a alineatul (2) litera (h) din regulamentul de punere în aplicare, care este menționat în mod expres în întrebarea respectivă.

35 În aceste condiții, trebuie să se considere că, prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că serviciile de găzduire într-un centru de date în cadrul cărora prestatorul acestor servicii pune la dispoziția clienților săi dulapuri *rack*, pentru a-și instala acolo serverele, și le furnizează bunuri și servicii accesorii, precum energie electrică și diverse servicii destinate să asigure utilizarea acestor servere în condiții optime, constituie servicii de închiriere de bunuri imobile care intră sub incidența scutirii de TVA prevăzute la dispoziția menționată.

36 În această privință, trebuie amintit că, în conformitate cu articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA, operațiunile de închiriere de bunuri imobile sunt scutite de TVA.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

37 Scutiri precum cele prevăzute la articolul 135 alineatul (1) din Directiva TVA constituie noțiuni autonome ale dreptului Uniunii și trebuie, prin urmare, să primească o definiție uniformă la nivelul Uniunii (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 43, precum și jurisprudența citată).

38 În plus, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, termenii folosiți pentru a desemna scutirile prevăzute la această dispoziție, inclusiv noțiunea de „închiriere de bunuri imobile”, sunt de strictă interpretare, dat fiind că o scutire constituie o derogare de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punctul 37 și jurisprudența citată).

39 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).

40 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).

41 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 țigări 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).

42 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).

43 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).

44 În lumina acestor criterii rezultate din jurisprudența Curții trebuie să se stabilească dacă serviciile de găzduire 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.

45 În speță, din decizia de trimitere reiese că furnizorul de servicii de găzduire într-un centru de date în discuție în litigiul principal pune la dispoziția clienților săi dulapuri *rack*, în care aceștia pot instala sau solicita instalarea de către prestator a serverelor lor, și că acesta din urmă le furnizează de asemenea, cu titlu accesoriu, energie electrică, precum și diverse servicii destinate să asigure utilizarea, chiar mentenanța acestor servere în condiții optime. Se constată de asemenea că clienții nu pot avea acces la cabinetul pentru servere care le-a fost repartizat decât după obținerea cheilor corespunzătoare de la un terț pe baza prezentării unui document de identitate în vederea controlului.

46 În aceste condiții și sub rezerva unei verificări de către instanța de trimitere, prestatorul serviciilor în discuție în litigiul principal nu pare să se limiteze la punerea la dispoziție pasivă a unei suprafețe sau a unui amplasament clienților săi, garantându-le dreptul de a-l ocupa ca și cum ar fi proprietari și de a exclude astfel orice altă persoană de la beneficiul unui astfel de drept. Mai precis, nimic nu indică faptul că clienții acestui prestator ar avea dreptul de a controla sau de a restrânge accesul la partea din imobil în care au fost instalate dulapurile *rack*.

47 În ceea ce privește aspectul dacă dulapurile *rack* ar putea fi ele însele considerate bunuri imobile care fac obiectul unei închirieri, trebuie să se arate că articolul 13b din regulamentul de punere în aplicare, care are ca obiect să precizeze noțiunea de „bun imobil” în vederea aplicării Directivei TVA, prevede, printre altele, la literele (c) și (d) că această noțiune include „orice element care a fost instalat și face parte integrantă dintr-o clădire sau construcție, fără de care clădirea sau construcția este incompletă, cum ar fi uși, ferestre, acoperișuri, scări și ascensoare”, precum și „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”.

48 Or, în speță, rezultă că, pe de o parte, dulapurile *rack* nu fac nicidecum parte integrantă din imobilul în care sunt instalate, din moment ce acesta din urmă nu ar fi considerat, în lipsa lor, ca fiind din punct de vedere structural „incomplet” și, pe de altă parte, aceste dulapuri, fiind pur și simplu prinse cu șuruburi în sol și putând fi, așadar, deplasate fără distrugerea sau modificarea imobilului, nu sunt nici instalate „permanent”. Rezultă că astfel de dulapuri nu par să poată fi calificate drept bunuri imobile susceptibile să facă obiectul unei închirieri scutite de TVA în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA, aspect a cărui verificare revine în sarcina acestei instanțe.

49 În consecință, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 135 alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că serviciile de găzduire într-un centru de date în cadrul cărora prestatorul acestor servicii pune la dispoziția clienților săi 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 de închiriere de bunuri imobile care intră sub incidența scutirii de TVA 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 săi o suprafață sau un amplasament garantându-le dreptul de a-l ocupa ca și cum ar fi proprietarii săi și, 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 săi 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).

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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 prestări 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 interpretată 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 speță, trebuie să se stabilească dacă o prestare de servicii de găzduire într-un centru de date precum cea în discuție în litigiul principal trebuie considerată ca fiind legată de un bun imobil, în sensul acestei dispoziții, caz în care locul acelei prestări ar fi locul unde este situat bunul imobil respectiv.

57 În această privință, trebuie să se constate de la bun început că, deși serviciile de găzduire într-un centru de date nu figurează printre prestațiile enumerate la articolul 47 din Directiva TVA, această enumerare nu are, astfel cum reiese din termenii „inclusiv” care o precedă, un caracter exhaustiv.

58 Cu toate acestea, după cum a arătat în mod întemeiat Comisia Europeană în observațiile sale scrise, prestațiile menționate explicit în această dispoziție evidențiază în mod clar că numai prestațiile care prezintă o legătură suficient de directă cu un bun imobil pot intra în domeniul de aplicare al dispoziției respective.

59 În această privință, Curtea a statuat că, pentru ca o prestare de servicii să fie considerată ca fiind legată de un bun imobil, în sensul aceleiași dispoziții, această

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

prestare trebuie să fie legată de un imobil determinat în mod expres și să aibă ca obiect bunul imobil în sine. Aceasta este situația, printre altele, atunci când un bun imobil determinat în mod expres trebuie să fie considerat un element constitutiv al unei prestări de servicii, întrucât constituie un element central și indispensabil al acesteia (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 iunie 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punctele 34 și 35).

60 Această jurisprudență a fost codificată în esență la articolul 31a alineatul (1) literele (a) și (b) din regulamentul de punere în aplicare, care prevede că serviciile legate de bunuri imobile, în sensul articolului 47 din Directiva TVA, nu includ decât serviciile care prezintă o legătură suficient de directă cu un bun imobil, ceea ce se întâmplă, pe de o parte, atunci când aceste servicii sunt derivate dintr-un bun imobil, iar respectivul bun imobil este un element constitutiv al serviciului și este central și esențial pentru serviciile prestate, precum și, pe de altă parte, atunci când serviciile menționate 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. Or, astfel cum rezultă în mod explicit din dispozițiile coroborate ale articolului 31a alineatul (2) litera (h) și ale articolului 31a alineatul (3) litera (b) din regulamentul de punere în aplicare, închirierea unui imobil în vederea depozitării unor bunuri nu poate fi considerată ca reprezentând un serviciu legat de un bun imobil, în sensul articolului 47 din directiva menționată, dacă nicio parte specifică a bunului imobil nu este alocată utilizării exclusive de către client.

61 În această privință, din decizia de trimitere reiese că, în speță, astfel cum s-a arătat deja în esență la punctele 45, 46 și 48 din prezenta hotărâre, clienții care au recurs la serviciile de găzduire într-un centru de date în discuție în litigiul principal nu au un drept de folosință exclusivă a părții din imobil în care au fost instalate dulapurile *rack*. Astfel, în primul rând, aceștia nu pot avea acces la cabinetul pentru servere care le-a fost repartizat decât după obținerea 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 săi 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 modificată 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 săi 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 săi o suprafață sau un amplasament garantându-le dreptul de a-l ocupa ca și cum ar fi proprietarii săi și, 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 modificată prin Directiva 2008/8, și articolul 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, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013, trebuie interpretate în sensul că serviciile de găzduire într-un centru de date în cadrul cărora prestatorul acestor servicii pune la dispoziția clienților săi 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**

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța**

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat  
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

**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*.**

Semnături