



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 2 de julio de 2020 *

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Prestaciones de servicios — Artículo 135, apartado 1, letra l) — Exención del IVA — Arrendamiento de bienes inmuebles — Concepto de “bien inmueble” — Exclusión — Artículo 47 — Lugar de realización del hecho imponible — Prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles — Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 — Artículos 13 *ter* y 31 *bis* — Armarios *rack* — Servicios de alojamiento en un centro de datos»

En el asunto C-215/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Finlandia), mediante resolución de 5 de marzo de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de marzo de 2019, en el procedimiento incoado por

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

con intervención de:

A Oy,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. I. Jarukaitis, Presidente de Sala, el Sr. E. Regan (Ponente), Presidente de la Sala Quinta, y el Sr. C. Lycourgos, Juez;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. I. Koskinen, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogada General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: finés.

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11) (en lo sucesivo, «Directiva IVA»), y de los artículos 13 *ter* y 31 *bis* del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112 (DO 2011, L 77, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013 (DO 2013, L 284, p. 1) (en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución»).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un procedimiento incoado por el Veronsaajien oikeudenvaltayksikkö (servicio de la Administración tributaria encargado de la defensa de los derechos de los destinatarios de los ingresos tributarios, Finlandia), relativo a la determinación del lugar de percepción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a los servicios de alojamiento en un centro de datos prestados por A Oy.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva IVA

- 3 El título V de la Directiva IVA, relativo al lugar de realización del hecho imponible, incluye un capítulo 3, con la rúbrica «Lugar de realización de las prestaciones de servicios». La sección 2 de ese capítulo, con la rúbrica «Disposiciones generales», comprende los artículos 44 y 45 de esa Directiva.
- 4 El artículo 44 de la citada Directiva es del siguiente tenor:

«El lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.»
- 5 La sección 3 del capítulo 3 de la Directiva IVA, con la rúbrica «Disposiciones particulares», comprende los artículos 46 a 59 *bis* de esa Directiva.
- 6 El artículo 47 de la citada Directiva, a su vez con la rúbrica «Prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles», dispone:

«El lugar de prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidos los servicios prestados por peritos y agentes inmobiliarios, la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, la concesión de derechos de uso de bienes inmuebles, así como los servicios de preparación o coordinación de obras de construcción, tales como los prestados por arquitectos y empresas de vigilancia o seguridad, será el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles.»

- 7 En el capítulo 3, bajo la rúbrica «Exenciones relativas a otras actividades», del título IX de la Directiva IVA, a su vez bajo la rúbrica «Exenciones», el artículo 135, apartado 1, de esa Directiva prevé:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

l) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.

[...]»

Reglamento de Ejecución

- 8 Dentro de la sección 1, bajo la rúbrica «Conceptos», del capítulo V del Reglamento de Ejecución, con el título «Lugar de realización del hecho imponible», el artículo 13 *ter* dispone:

«A efectos de la aplicación de la Directiva [IVA], por “bienes inmuebles” se entenderá:

[...]

c) cualquier elemento que haya sido instalado y forme parte integrante de un edificio o de una construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos, como, por ejemplo, puertas, ventanas, tejados, escaleras y ascensores;

d) cualquier elemento, equipo o máquina instalado de forma permanente en un edificio o en una construcción, que no pueda trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción.»

- 9 La sección 4 de ese capítulo, bajo la rúbrica «Lugar de realización de las prestaciones de servicios (Artículos 43 a 59 de la Directiva [IVA])», incluye una subsección 6 *bis*, que a su vez lleva por título «Prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles», en la que figura el artículo 31 *bis* de ese Reglamento, que es del siguiente tenor:

«1. Los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 47 de la Directiva [IVA] solo abarcarán aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes en cuestión. Se considerará que los servicios tienen una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los siguientes casos:

- a) cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos;
- b) cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.

2. El apartado 1 abarcará, en particular:

[...]

h) el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, distintos de los cubiertos por el apartado 3, letra c), incluido el almacenamiento de mercancías cuando al mismo se asigne una parte específica del bien inmueble para el uso exclusivo del cliente;

[...]

3. El apartado 1 no abarcará:

[...]

b) el almacenamiento de mercancías en un bien inmueble si ninguna parte específica del mismo se destina al uso exclusivo del cliente;

[...]».

Derecho finlandés

10 El artículo 1, párrafo primero, de la arvontlisäverolaki (1501/1993) [Ley (1501/1993) del Impuesto sobre el Valor Añadido], de 30 de diciembre de 1993, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «AVL»), dispone:

«El impuesto sobre el valor añadido se recaudará a favor del Estado de conformidad con lo establecido en la presente Ley:

1) por las ventas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en Finlandia en el marco de una actividad mercantil;

[...]».

11 A tenor del artículo 27 de la esa Ley:

«Quedarán exentos del impuesto la venta de bienes inmuebles, así como el arrendamiento, el alquiler, las servidumbres y cualquier otro derecho que pueda vincularse a bienes inmuebles.

Quedará asimismo exenta del impuesto cualquier venta de electricidad, de gas, de calor, de agua y de otros bienes del mismo tipo llevada a cabo en el contexto de la cesión de un derecho de utilización de un bien inmueble que esté a su vez exento.»

12 El artículo 28 de la citada Ley dispone:

«Se considerará “inmueble” todo bien inmueble en el sentido del artículo 13 *ter* del [Reglamento de Ejecución].»

13 Con arreglo al artículo 65 de la AVL:

«Salvo disposición en contrario, el lugar de realización de una prestación de servicios a un profesional que actúe como tal será Finlandia cuando los servicios se presten al establecimiento permanente del cliente que a su vez esté establecido en ese país. El lugar de esa prestación de servicios, cuando los servicios no se presten al establecimiento permanente, será Finlandia cuando la sede de la actividad económica del cliente radique en ese país.»

14 El artículo 67 de esa Ley establece:

«El lugar de realización de las prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles será Finlandia cuando el inmueble en cuestión radique en ese país.

Se considerarán “prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles” en particular los servicios prestados por peritos y agentes inmobiliarios, la provisión de alojamiento en el sector hotelero, la concesión de derechos de uso de bienes inmuebles, así como los servicios de construcción.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 15 A Oy, sociedad de Derecho finlandés, es un operador de redes de comunicación inalámbricas, cuya actividad comprende también el desarrollo de redes de telecomunicaciones y de infraestructuras de redes.
- 16 Esa sociedad ofrece, en particular, servicios de alojamiento en un centro de datos a operadores establecidos en Finlandia y en otros Estados miembros que ejercen sus actividades en el sector de las tecnologías de la información y utilizan sus propios servidores para suministrar conexiones electrónicas a sus clientes. Los servidores se alojan en locales equipados con las conexiones electrónicas necesarias, en los que la humedad y el calor se regulan de manera precisa para permitir una utilización de esos servidores de conformidad con su destino en un ambiente refrigerado.
- 17 Los servicios de alojamiento en un centro de datos prestados por A Oy incluyen el suministro de un armario *rack* equipado con una puerta que puede bloquearse, de la electricidad y de los servicios destinados a garantizar la utilización de los servidores en condiciones óptimas, como el control de la temperatura y de la humedad, la refrigeración, el control de las interrupciones de la alimentación eléctrica, detectores de humo para el caso de eventuales incendios dentro de los armarios *rack* y un control de acceso electrónico. Además, esa sociedad garantiza la gestión de la limpieza general y la reposición de las bombillas eléctricas.
- 18 Los armarios *rack* están atornillados al suelo en un inmueble arrendado por A Oy. Los usuarios colocan a continuación en ellos sus equipos, que también se atornillan a esos armarios *rack*, de los que pueden desatornillarse en pocos minutos.
- 19 Los clientes no disponen de la llave del armario *rack* en el que han instalado su servidor, pero pueden obtenerla, tras acreditar su identidad, en un servicio de vigilancia disponible en todo momento. A Oy no está facultada para acceder al armario *rack* de su cliente.
- 20 A Oy presentó ante la Administración tributaria una solicitud de dictamen previo relativo al régimen de IVA aplicable a esos servicios.
- 21 Mediante resolución de 27 de febrero de 2017, esa Administración consideró, en lo que concierne al período comprendido entre el 27 de febrero de 2017 y el 31 de diciembre de 2018, que a los servicios de alojamiento en un centro de datos prestados por A Oy no se aplicaba la regla general relativa al lugar de realización de las prestaciones de servicios, prevista en el artículo 65 de la AVL, ya que debían considerarse prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles, en el sentido del artículo 67 de la AVL, cuyo lugar de realización se define como el lugar en el que radica ese inmueble. En efecto, según la Administración tributaria, el arrendamiento del local técnico requerido para el alojamiento de los servidores de los clientes constituye la prestación de servicios principal del conjunto de servicios prestados por A Oy, al ser central y esencial para los mismos. Por tanto, esa prestación debe calificarse de cesión de un derecho de utilización de un bien inmueble, en el sentido del artículo 27 de la AVL.
- 22 Mediante sentencia de 27 de octubre de 2017, el Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki, Finlandia) anuló esa resolución a solicitud de A Oy. Ese órgano jurisdiccional consideró que los servicios de alojamiento en un centro de datos prestados por aquella no podían considerarse prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles, en el sentido del artículo 67 de la AVL, por lo que les resultaba de aplicación la regla general prevista en el artículo 65 de esa Ley. A este respecto, declaró que, aunque los armarios *rack* destinados a acoger los servidores están fijados en el suelo, pueden trasladarse sin destruir o modificar el edificio o la construcción, en el sentido del artículo 13 *ter*, letra d), del Reglamento de Ejecución. En consecuencia, esos armarios *rack* no constituyen bienes inmuebles, en el sentido de esa disposición, ya que el cliente no recibe el disfrute de una fracción del centro de datos, considerado como inmueble, sino que dispone

únicamente de la posibilidad de utilizar dichos armarios *rack* situados en ese centro de datos en condiciones óptimas. A Oy presta de ese modo a sus clientes un conjunto de servicios relativos al alojamiento de sus servidores, entre los cuales la prestación principal consiste en ofrecer a estos el mejor ambiente posible para el funcionamiento de esos servidores.

- 23 El servicio de la Administración tributaria encargado de la defensa de los derechos de los destinatarios de los ingresos tributarios interpuso ante el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Finlandia) un recurso de casación contra esa sentencia.
- 24 En la resolución de remisión, ese órgano jurisdiccional pregunta si los armarios *rack* suministrados por A Oy en el marco de los servicios de alojamiento en un centro de datos que presta deben considerarse un bien inmueble, en el sentido del artículo 13 *ter* del Reglamento de Ejecución. De no ser así, se plantea la cuestión de si esos servicios deben considerarse vinculados a bienes inmuebles, en el sentido del artículo 47 de la Directiva IVA, cuyo lugar de prestación es el lugar en el que radiquen esos bienes inmuebles. En el marco de la apreciación de esta cuestión, el citado órgano jurisdiccional considera que procede tener en cuenta también el artículo 31 *bis* del Reglamento de Ejecución, que precisa los límites del concepto de «servicios relacionados con bienes inmuebles» previsto en dicho artículo 47.
- 25 En estas circunstancias, el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:
- «1) ¿Deben interpretarse los artículos 13 *ter* y 31 *bis* del [Reglamento de Ejecución] en el sentido de que constituye un caso de arrendamiento de bienes inmuebles un servicio de alojamiento en un centro de datos como el controvertido en el litigio principal, mediante el cual un profesional ofrece a sus clientes armarios *rack* situados en un centro de datos para el alojamiento de servidores, junto con otros servicios accesorios?
- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial, ¿deben interpretarse, no obstante, el artículo 47 de la Directiva [IVA] y el artículo 31 *bis* del [Reglamento de Ejecución] en el sentido de que un servicio de alojamiento en un centro de datos como el controvertido en el procedimiento principal debe considerarse un servicio vinculado a bienes inmuebles cuyo lugar de prestación es aquel donde radiquen los inmuebles?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Observaciones preliminares

- 26 Procede señalar que, mediante sus dos cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia acerca de la interpretación de la Directiva IVA en el marco de un litigio relativo al tratamiento fiscal de una prestación de servicios que el propio órgano jurisdiccional califica como «servicios de alojamiento en un centro de datos».
- 27 Como se desprende de la resolución de remisión, esos servicios incluyen varios elementos que consisten, como se ha señalado en los apartados 16 a 18 de la presente sentencia, por un lado, en una puesta a disposición por el prestador de esos servicios de armarios *rack* equipados con una puerta que puede bloquearse, en los que los clientes de ese prestador pueden instalar sus servidores, y, por otro lado, en un suministro a estos de electricidad y de diversos servicios destinados a garantizar la utilización de esos servidores en condiciones óptimas, por lo que respecta en particular a la humedad y a la temperatura.

- 28 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla para determinar si dicha operación da lugar, a efectos del IVA, a dos o más prestaciones distintas o a una prestación única (sentencia de 4 de septiembre de 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, apartado 35 y jurisprudencia citada).
- 29 Una prestación debe considerarse única cuando una o varias prestaciones constituyen una prestación principal y la otra o las otras prestaciones constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. En particular, una prestación debe considerarse accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí mismo, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 4 de septiembre de 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, apartado 38 y jurisprudencia citada).
- 30 En el presente asunto, de la resolución de remisión, en particular del propio tenor de las cuestiones prejudiciales planteadas, se desprende que el órgano jurisdiccional remitente considera que los distintos elementos de la prestación de servicios de alojamiento en un centro de datos controvertida en el litigio principal forman una prestación única en cuyo marco la puesta a disposición de los armarios *rack* constituye la prestación principal, considerándose el suministro de electricidad y de los servicios destinados a garantizar la utilización de esos servidores en condiciones óptimas como accesorio de esa prestación principal.
- 31 Como se desprende de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión son planteadas por el juez nacional en el marco fáctico definido bajo su responsabilidad, por lo que no corresponde al Tribunal de Justicia verificar su exactitud (véase, en ese sentido, la sentencia de 26 de marzo de 2020, Kreissparkasse Saarlouis, C-66/19, EU:C:2020:242, apartado 30 y jurisprudencia citada).
- 32 Por tanto, la premisa establecida de ese modo por el órgano jurisdiccional remitente, según la cual la prestación de servicios de alojamiento en un centro de datos de que se trata en el litigio principal constituye una prestación única en cuyo marco la puesta a disposición de armarios *rack* es la prestación principal, ha de servir de base para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por aquel.

Sobre la primera cuestión prejudicial

- 33 En el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, establecido en el artículo 267 TFUE, corresponde a este último proporcionar al juez nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, incumbe, en su caso, al Tribunal de Justicia reformular las cuestiones que se le han planteado. En efecto, el Tribunal de Justicia tiene la misión de interpretar cuantas disposiciones del Derecho de la Unión sean necesarias para que los órganos jurisdiccionales nacionales puedan resolver los litigios que se les hayan sometido, aun cuando tales disposiciones no se mencionen expresamente en las cuestiones remitidas por dichos órganos jurisdiccionales (sentencia de 12 de marzo de 2020, Caisse d'assurance retraite et de la santé au travail d'Alsace-Moselle, C-769/18, EU:C:2020:203, apartado 39).
- 34 De ese modo, en el presente asunto, aun cuando, desde un punto de vista formal, el órgano jurisdiccional remitente ha limitado su primera cuestión prejudicial a la interpretación de los artículos 13 *ter* y 31 *bis* del Reglamento de Ejecución, que definen, respectivamente, los conceptos de «bien inmueble» y de «servicios vinculados a bienes inmuebles» a efectos de la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios sujetas a IVA, de la resolución de remisión se desprende que esa cuestión prejudicial pretende, en realidad, que se dilucide si el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva IVA, que prevé la exención del alquiler de bienes inmuebles, se

aplica a los servicios de alojamiento en un centro de datos ofrecidos por el prestador de que se trata en el litigio principal. Además, esa disposición se cita en los fundamentos de dicha resolución como norma del Derecho de la Unión aplicable al litigio principal, y el arrendamiento de bienes inmuebles se contempla en el artículo 31 *bis*, apartado 2, letra h), del Reglamento de Ejecución, que se menciona expresamente en la citada cuestión prejudicial.

- 35 En esas circunstancias, procede considerar que, mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que los servicios de alojamiento en un centro de datos en cuyo marco el prestador de esos servicios pone a disposición de sus clientes armarios *rack* para que instalen sus servidores en ellos y les suministra bienes y servicios accesorios, como la electricidad y diversos servicios destinados a garantizar la utilización de esos servidores en condiciones óptimas, constituyen servicios de arrendamiento de bienes inmuebles a los que se aplica la exención del IVA prevista en la citada disposición.
- 36 A este respecto, ha de recordarse que, de conformidad con el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva IVA, las operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles están exentas de IVA.
- 37 Exenciones como las previstas por el artículo 135, apartado 1, de la Directiva IVA constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión y, en consecuencia, deben definirse de modo uniforme para toda la Unión (véase, por analogía, la sentencia de 16 de octubre de 2019, Winterhoff y Eisenbeis, C-4/18 y C-5/18, EU:C:2019:860, apartado 43 y jurisprudencia citada).
- 38 Además, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los términos empleados para designar las exenciones previstas en esa disposición, incluido el concepto de «arrendamiento de bienes inmuebles», se han de interpretar de modo estricto, dado que una exención constituye una excepción al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véase, en ese sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, apartado 37 y jurisprudencia citada).
- 39 No obstante, la interpretación de dichos términos ha de ser conforme con los objetivos perseguidos por esas exenciones y respetar lo exigido por el principio de neutralidad fiscal que es inherente al sistema común del IVA. Así pues, dicha interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones de dicha disposición hayan de interpretarse de tal manera que estas queden privadas de sus efectos (véase, por analogía, la sentencia de 16 de octubre de 2019, Winterhoff y Eisenbeis, C-4/18 y C-5/18, EU:C:2019:860, apartado 45 y jurisprudencia citada).
- 40 El concepto de «arrendamiento de bienes inmuebles», contemplado en el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva IVA, ha sido definido por el Tribunal de Justicia como el derecho que el propietario de un inmueble confiere al arrendatario, a cambio de una retribución y por un plazo pactado, a usar el inmueble con las facultades atribuidas a su propietario y a impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho (véase, en ese sentido, la sentencia de 28 de febrero de 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, apartado 18 y jurisprudencia citada).
- 41 El Tribunal de Justicia ha precisado asimismo que la exención prevista en esa disposición se explica por el hecho de que, aunque el arrendamiento de bienes inmuebles es una actividad económica, constituye en general una actividad relativamente pasiva, que no produce un valor añadido relevante. Así pues, tal actividad debe distinguirse de otras actividades que o bien constituyen negocios industriales y comerciales, o bien son actividades cuyo objeto consiste más en la ejecución de una prestación que en la mera puesta a disposición de un bien, como el derecho a utilizar un campo de golf, el derecho a utilizar un puente a cambio del pago de un derecho de peaje o el derecho a instalar máquinas expendedoras de cigarrillos en un establecimiento comercial (véase, en ese sentido, la sentencia de 28 de febrero de 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, apartado 19 y jurisprudencia citada).

- 42 De lo anterior se deduce que el carácter pasivo del arrendamiento de un bien inmueble, que justifica la exención del IVA de tal operación en virtud del artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva IVA, se debe a la naturaleza de la propia operación y no a la manera en que el arrendatario utiliza el bien de que se trate (sentencia de 28 de febrero de 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, apartado 20).
- 43 De este modo, el Tribunal de Justicia ha declarado que queda excluida de esa exención una actividad que no se circunscriba a la puesta a disposición pasiva de un bien inmueble, sino que implique asimismo cierto número de actividades mercantiles, como, por ejemplo, las actividades de supervisión, de gestión y de mantenimiento continuado que incumben al propietario, así como la puesta a disposición de otras instalaciones, de manera que, de no darse unas circunstancias auténticamente especiales, el arrendamiento del bien de que se trate no pueda constituir la prestación preponderante (sentencia de 28 de febrero de 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, apartado 21 y jurisprudencia citada).
- 44 A la luz de esos criterios que se desprenden de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia procede determinar si los servicios de alojamiento en un centro de datos como los controvertidos en el litigio principal están comprendidos en el ámbito de aplicación de la exención del IVA prevista en el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva IVA.
- 45 En el presente asunto, de la resolución de remisión resulta que el prestador de servicios de alojamiento en un centro de datos de que se trata en el litigio principal pone a disposición de sus clientes armarios *rack*. Los clientes pueden instalar en ellos sus servidores o encargar al prestador de servicios que los instale él. Dicho prestador les suministra también, con carácter accesorio, electricidad y diversos servicios destinados a garantizar la utilización, incluso el mantenimiento, de esos servidores en condiciones óptimas. También resulta que los clientes solo pueden acceder al armario *rack* que se les ha asignado tras obtener de un tercero las llaves correspondientes presentando un documento de identidad a efectos de control.
- 46 En esas circunstancias, y sin perjuicio de una comprobación por el órgano jurisdiccional remitente, el prestador de los servicios controvertidos en el litigio principal no parece limitarse a poner a disposición pasiva de sus clientes una superficie o un emplazamiento garantizándoles el derecho a usarlos como si fueran sus propietarios y a impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho. En particular, nada indica que los clientes de ese prestador tengan derecho a controlar o a restringir el acceso a la parte del inmueble en la que se han instalado los armarios *rack*.
- 47 En cuanto a si cabe considerar a los propios armarios *rack* como bienes inmuebles que pueden ser objeto de arrendamiento, procede señalar que el artículo 13 *ter* del Reglamento de Ejecución, que tiene como finalidad precisar el concepto de «bien inmueble» a efectos de la aplicación de la Directiva IVA, prevé, en particular, en sus letras c) y d), que ese concepto incluye, respectivamente «cualquier elemento que haya sido instalado y forme parte integrante de un edificio o de una construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos, como, por ejemplo, puertas, ventanas, tejados, escaleras y ascensores», así como «cualquier elemento, equipo o máquina instalado de forma permanente en un edificio o en una construcción, que no pueda trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción».
- 48 Pues bien, en el presente asunto, parece, por un lado, que los armarios *rack* no forman parte integrante del inmueble en el que están instalados, ya que, sin aquellos, dicho inmueble no se consideraría estructuralmente «incompleto», y, por otro lado, que esos armarios *rack*, al estar simplemente atornillados al suelo y poder ser desplazados sin destrucción o modificación del inmueble, tampoco están instalados «de forma permanente». De ello se desprende que no parece que quepa calificar a esos armarios *rack* como bienes inmuebles que pueden ser objeto de un alquiler exento del IVA con arreglo al artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva IVA, extremo que corresponde verificar a ese órgano jurisdiccional.

- 49 En consecuencia, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que los servicios de alojamiento en un centro de datos en cuyo marco el prestador de esos servicios pone a disposición de sus clientes armarios *rack* para que instalen sus servidores en ellos y les suministra bienes y servicios accesorios, como la electricidad y diversos servicios destinados a garantizar la utilización de esos servidores en condiciones óptimas, no constituyen servicios de arrendamiento de bienes inmuebles comprendidos en el ámbito de aplicación de la exención del IVA prevista en esa disposición, siempre que, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente, por un lado, ese prestador no ponga a disposición pasiva de sus clientes una superficie o un emplazamiento garantizándoles el derecho a usarlo como si fueran sus propietarios y, por otro lado, los armarios *rack* no formen parte integrante del inmueble en el que están instalados ni estén instalados en el mismo de forma permanente.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 50 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 47 de la Directiva IVA y el artículo 31 *bis* del Reglamento de Ejecución deben interpretarse en el sentido de que los servicios de alojamiento en un centro de datos en cuyo marco el prestador de esos servicios pone a disposición de sus clientes armarios *rack* para que instalen sus servidores en ellos y les suministra bienes y servicios accesorios, como la electricidad y diversos servicios destinados a garantizar la utilización de esos servidores en condiciones óptimas, constituyen servicios vinculados a bienes inmuebles en el sentido de esas disposiciones.
- 51 A este respecto, procede recordar que los artículos 44 y 45 de la Directiva IVA contienen una regla general para determinar el lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios, mientras que los artículos 46 a 59 *bis* de esta Directiva establecen una serie de conexiones específicas (sentencia de 13 de marzo de 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, apartado 20).
- 52 El objetivo del conjunto de esas disposiciones es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra parte, la no imposición de ingresos (sentencia de 30 de abril de 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, apartado 32 y jurisprudencia citada).
- 53 De ese modo, al fijar el lugar de conexión a efectos fiscales de una prestación de servicios y delimitar las competencias de los Estados miembros, esas disposiciones pretenden establecer un reparto racional de los respectivos ámbitos de aplicación de las legislaciones nacionales en materia de IVA, determinando de manera uniforme el lugar de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios (véase, en ese sentido, la sentencia de 30 de abril de 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, apartado 33 y jurisprudencia citada).
- 54 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los artículos 44 y 45 de la Directiva del IVA no tienen primacía sobre los artículos 46 a 59 *bis* de esta. Es preciso preguntarse en cada situación concreta si esta se corresponde con alguno de los casos mencionados en los artículos 46 a 59 *bis* de la citada Directiva. Si no sucede así, podrá considerarse que la referida situación está comprendida dentro del ámbito de aplicación de los artículos 44 y 45 de esta (sentencia de 13 de marzo de 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, apartado 21 y jurisprudencia citada).
- 55 De ello se deduce que lo dispuesto en el artículo 47 de la Directiva IVA no ha de considerarse una excepción a una regla general que deba interpretarse en sentido estricto (véanse, por analogía, las sentencias de 8 de diciembre de 2016, A y B, C-453/15, EU:C:2016:933, apartado 19; de 13 de marzo de 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, apartado 22, y de 8 de mayo de 2019, Geelen, C-568/17, EU:C:2019:388, apartado 25).

- 56 En el presente asunto, procede determinar si una prestación de servicios de alojamiento en un centro de datos como la controvertida en el litigio principal debe considerarse vinculada a bienes inmuebles, en el sentido de esa disposición, en cuyo caso el lugar de realización de esa prestación sería el lugar en el que radican los inmuebles.
- 57 A este respecto, ha de señalarse inicialmente que, aunque los servicios de alojamiento en un centro de datos no figuran entre las prestaciones enumeradas en el artículo 47 de la Directiva IVA, esa enumeración no reviste, como se desprende del término «incluidos» que la precede, un carácter exhaustivo.
- 58 No obstante, como señaló acertadamente la Comisión Europea en sus observaciones escritas, de las prestaciones mencionadas expresamente en esa disposición se desprende con claridad que solo las prestaciones que presentan un vínculo suficientemente directo con un bien inmueble pueden estar comprendidas en el ámbito de aplicación de la citada disposición.
- 59 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que, para que se considere que una prestación de servicios está vinculada a un inmueble, en el sentido de la misma disposición, esa prestación debe estar vinculada a un inmueble expresamente determinado y tener por objeto el propio bien inmueble. Así ocurre, en particular, cuando un bien inmueble expresamente determinado debe considerarse un elemento constitutivo de una prestación de servicios, por ser un elemento central e indispensable de esta (véase, en ese sentido, la sentencia de 27 de junio de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, apartados 34 y 35).
- 60 Esa jurisprudencia fue codificada, en esencia, en el artículo 31 *bis*, apartado 1, letras a) y b), del Reglamento de Ejecución, que establece que los servicios vinculados a bienes inmuebles, contemplados en el artículo 47 de la Directiva IVA, solo abarcarán aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con bienes inmuebles, lo que sucederá, por un lado, cuando esos servicios se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los servicios prestados y, por otra parte, cuando dichos servicios se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien. Pues bien, como se desprende expresamente de lo dispuesto en el apartado 2, letra h), y en el apartado 3, letra b), del artículo 31 *bis* del Reglamento de Ejecución, el arrendamiento de un inmueble para el almacenamiento de mercancías no se considerará que constituye un servicio vinculado a bienes inmuebles, en el sentido del artículo 47 de la citada Directiva, si ninguna parte específica del bien inmueble se destina al uso exclusivo del arrendatario.
- 61 A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que, en el presente asunto, como ya se ha señalado, en esencia, en los apartados 45, 46 y 48 de la presente sentencia, los clientes que recurren a los servicios de alojamiento en un centro de datos controvertidos en el litigio principal no disponen de un derecho de uso exclusivo de la parte del inmueble en el que se han instalado los armarios *rack*. En efecto, en primer lugar, no pueden acceder al armario *rack* que se les ha asignado sin haber obtenido de un tercero las llaves correspondientes tras presentar un documento de identidad a efectos de control. En segundo lugar, no parece que esos clientes dispongan del derecho a controlar o a restringir la utilización de la parte correspondiente de dicho inmueble. En tercer lugar, el propio armario *rack* no puede calificarse como bien inmueble.
- 62 Por tanto, no parece que las condiciones en las que se alojan los servidores correspondan a las requeridas en el artículo 47 de la Directiva IVA y en el artículo 31 *bis* del Reglamento de Ejecución para que los servicios de alojamiento en un centro de datos de que se trata en el litigio principal puedan considerarse vinculados a bienes inmuebles, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

- 63 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 47 de la Directiva IVA y el artículo 31 *bis* del Reglamento de Ejecución deben interpretarse en el sentido de que los servicios de alojamiento en un centro de datos en cuyo marco el prestador de esos servicios pone a disposición de sus clientes armarios *rack* para que instalen sus servidores en ellos y les suministra bienes y servicios accesorios, como la electricidad y diversos servicios destinados a garantizar la utilización de esos servidores en condiciones óptimas, no constituyen servicios vinculados a bienes inmuebles, en el sentido de esas disposiciones, cuando esos clientes no gozan, extremo que incumbe verificar al órgano jurisdiccional remitente, de un derecho de uso exclusivo de la parte del inmueble en el que están instalados los armarios *rack*.

Costas

- 64 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Décima) declara:

- 1) El artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, debe interpretarse en el sentido de que los servicios de alojamiento en un centro de datos en cuyo marco el prestador de esos servicios pone a disposición de sus clientes armarios *rack* para que instalen sus servidores en ellos y les suministra bienes y servicios accesorios, como la electricidad y diversos servicios destinados a garantizar la utilización de esos servidores en condiciones óptimas, no constituyen servicios de arrendamiento de bienes inmuebles comprendidos en el ámbito de aplicación de la exención del impuesto sobre el valor añadido prevista en esa disposición, siempre que, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente, por un lado, ese prestador no ponga a disposición pasiva de sus clientes una superficie o un emplazamiento garantizándoles el derecho a usarlo como si fueran sus propietarios y, por otro lado, los armarios *rack* no formen parte integrante del inmueble en el que están instalados ni estén instalados en el mismo de forma permanente.
- 2) El artículo 47 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8, y el artículo 31 *bis* del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, deben interpretarse en el sentido de que los servicios de alojamiento en un centro de datos en cuyo marco el prestador de esos servicios pone a disposición de sus clientes armarios *rack* para que instalen sus servidores en ellos y les suministra bienes y servicios accesorios, como la electricidad y diversos servicios destinados a garantizar la utilización de esos servidores en condiciones óptimas, no constituyen servicios vinculados a bienes inmuebles, en el sentido de esas disposiciones, cuando esos clientes no gozan, extremo que incumbe verificar al órgano jurisdiccional remitente, de un derecho de uso exclusivo de la parte del inmueble en el que están instalados los armarios *rack*.

Firmas