



## Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

2 luglio 2020\*

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Prestazioni di servizi – Articolo 135, paragrafo 1, lettera l) – Esenzione dall’IVA – Locazione di beni immobili – Nozione di “bene immobile” – Esclusione – Articolo 47 – Luogo delle operazioni imponibili – Prestazioni di servizi relative a un bene immobile – Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 – Articoli 13 ter e 31 bis – Armadi per apparecchiature – Servizi di alloggiamento in un data center»

Nella causa C-215/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema, Finlandia), con decisione del 5 marzo 2019, pervenuta in cancelleria l’8 marzo 2019, nel procedimento avviato dal

**Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö,**

con l’intervento di:

**A Oy,**

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da I. Jarukaitis, presidente di sezione, E. Regan (relatore), presidente della Quinta Sezione, e C. Lycourgos, giudice,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė e I. Koskinen, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l’avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

\* Lingua processuale: il finlandese.

## Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 47 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, (GU 2008, L 44, pag. 11) (in prosieguo: la «direttiva IVA»), e degli articoli 13 ter e 31 bis del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112 (GU 2011, L 77, pag. 1), come modificato dal regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013 del Consiglio, del 7 ottobre 2013 (GU 2013, L 284, pag. 1) (in prosieguo: il «regolamento di esecuzione»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di un procedimento avviato dal Veronsaajien oikeudenvaltayksikkö (ente dell'amministrazione finanziaria incaricato della tutela dei diritti dei percettori d'imposta, Finlandia), in merito alla determinazione del luogo di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) relativa a servizi di alloggio in un data center forniti dalla A Oy.

### Contesto normativo

#### *Diritto dell'Unione*

##### *La direttiva IVA*

- 3 Il titolo V della direttiva IVA, relativo al luogo delle operazioni imponibili, comprende un capo 3, intitolato «Luogo delle prestazioni di servizi». La sezione 2 di tale capo, intitolata «Disposizioni generali», comprende gli articoli 44 e 45 di tale direttiva.
- 4 L'articolo 44 della medesima direttiva è così formulato:

«Il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione».
- 5 La sezione 3, rientrante nel capo 3, della direttiva IVA, intitolata «Disposizioni speciali», comprende gli articoli da 46 a 59 bis della direttiva stessa.
- 6 L'articolo 47 di detta direttiva, collocato nella sottosezione intitolata «Prestazioni di servizi relativi a beni immobili», così dispone:

«Il luogo delle prestazioni di servizi relativi a un bene immobile, incluse le prestazioni di periti, di agenti immobiliari, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali i campi di vacanza o i terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di un bene immobile e le prestazioni tendenti a preparare o a coordinare l'esecuzione di lavori edili come, ad esempio, le prestazioni fornite dagli architetti e dagli uffici di sorveglianza, è il luogo in cui è situato il bene».

- 7 L'articolo 135, paragrafo 1, di tale direttiva, contenuto nel capo 3, intitolato «Esenzioni a favore di altre attività», del titolo IX della direttiva IVA, a sua volta intitolato «Esenzioni», prevede quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le seguenti operazioni:

(...)

l) l'affitto e la locazione di beni immobili.

(...)».

*Il regolamento di esecuzione*

- 8 L'articolo 13 ter del regolamento di esecuzione, contenuto nella sezione 1, intitolata «Concetti», del capo V del regolamento di esecuzione, intitolato «Luogo delle operazioni imponibili», prevede che:

«Ai fini dell'applicazione della direttiva [IVA], sono considerati "beni immobili":

(...)

c) qualsiasi elemento che sia stato installato e formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio e in mancanza del quale il fabbricato o l'edificio risulti incompleto, quali porte, finestre, tetti, scale e ascensori;

d) qualsiasi elemento, apparecchio o congegno installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio».

- 9 La sezione 4 di tale capo, intitolata «Luogo delle prestazioni di servizi (articoli da 43 a 59 della direttiva [IVA])», contiene una sottosezione 6 bis, a sua volta intitolata «Prestazioni di servizi relative a beni immobili», nella quale figura l'articolo 31 bis di tale regolamento, che è così formulato:

«1. I servizi relativi a beni immobili di cui all'articolo 47 della direttiva [IVA] comprendono soltanto i servizi che presentano [un] nesso sufficientemente diretto con tali beni. Si considera che presentino nesso sufficientemente diretto con beni immobili i servizi:

a) derivati da un bene immobile se il bene è un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale e indispensabile per la sua prestazione;

b) erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica di tale bene.

2. Nell'ambito di applicazione del paragrafo 1 rientrano in particolare:

(...)

h) la locazione finanziaria o la locazione di beni immobili diversi da quelli di cui al paragrafo 3, lettera c), compreso il magazzinaggio di merci con assegnazione di una parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario;

(...)

3. Nell'ambito di applicazione del paragrafo 1 non rientrano:

(...)

b) il magazzinaggio di merci in un bene immobile qualora non sia assegnata alcuna parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario;

(...)».

### ***Diritto finlandese***

10 L'articolo 1, primo comma, dell'arvonlisäverolaki (1501/1993) [legge (1501/1993) relativa all'imposta sul valore aggiunto], del 30 dicembre 1993, nella sua versione applicabile ai fatti oggetto del procedimento principale (in prosieguito: l'«AVL»), prevede quanto segue:

«L'imposta sul valore aggiunto è riscossa a vantaggio dello Stato secondo le modalità definite nella presente legge:

1) per ogni vendita di beni e di servizi effettuata in Finlandia nell'ambito di un'attività commerciale;

(...)».

11 Ai sensi dell'articolo 27 di tale legge:

«La vendita di immobili o l'affitto di terreni, la locazione di immobili, le servitù ovvero la cessione di qualsiasi altro diritto di natura analoga relativo ad un immobile sono esenti dall'imposta.

È parimenti esente dall'imposta qualsiasi vendita di elettricità, gas, calore, acqua e altri beni dello stesso tipo realizzata nell'ambito della cessione di un diritto d'uso di un bene immobile a sua volta non assoggettato ad imposta».

12 L'articolo 28 della stessa legge così dispone:

«Per “immobile” si intende qualsiasi bene immobile quale definito all'articolo 13 ter del [regolamento di esecuzione]».

13 Ai sensi dell'articolo 65 dell'AVL:

«Fatto salvo quanto diversamente previsto in prosieguito, un servizio prestato a un professionista che opera come tale si considera fornito in Finlandia se è erogato a favore di una stabile organizzazione dell'acquirente ubicata in tale paese. Se un siffatto servizio non è erogato a favore di una stabile organizzazione, esso si considera come fornito in Finlandia se l'attività economica dell'acquirente ha ivi la propria sede».

14 L'articolo 67 di tale legge enuncia quanto segue:

«Le prestazioni di servizi relativi a un bene immobile si considerano fornite in Finlandia se il bene immobile si trova in detto paese.

Tra le “prestazioni di servizi relativi a beni immobili” rientrano, in particolare, i servizi erogati da periti e agenti immobiliari, i servizi di alloggio, la concessione di diritti di utilizzo su un bene immobile e i lavori edili».

## Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 15 La A Oy, società di diritto finlandese, è un gestore di reti di telecomunicazione wireless, la cui attività comprende anche lo sviluppo di reti di telecomunicazione e di infrastrutture di reti.
- 16 Tale società offre, in particolare, servizi di alloggiamento in un data center ad operatori stabiliti in Finlandia e in altri Stati membri che esercitano la propria attività nel settore delle tecnologie dell'informazione e che utilizzano propri server per fornire connessioni elettroniche ai loro clienti. I server sono collocati in locali dotati delle necessarie connessioni elettroniche, nei quali l'umidità e il calore sono regolati in maniera precisa per consentire un utilizzo di tali server conforme alla loro destinazione in un ambiente refrigerato.
- 17 I servizi di alloggiamento in un data center offerti dalla A Oy comprendono la fornitura di un armadio per apparecchiature dotato di una porta che può essere bloccata, dell'energia elettrica nonché di servizi destinati a garantire che i server siano utilizzati in condizioni ottimali, quali la sorveglianza della temperatura e dell'umidità, la refrigerazione, la sorveglianza delle interruzioni dell'alimentazione elettrica, rivelatori di fumo al fine di individuare eventuali incendi all'interno degli armadi e un controllo elettronico dell'accesso. Inoltre, tale società si occupa della pulizia generale dei locali nonché della sostituzione delle lampade.
- 18 Gli armadi per le apparecchiature sono fissati al pavimento con dei bulloni in un immobile preso in locazione dalla A Oy. Gli utenti vi collocano quindi le loro apparecchiature, che sono anch'esse fissate a tali armadi con dei bulloni e che possono essere smontate in pochi minuti.
- 19 I clienti non dispongono della chiave dell'armadio in cui hanno installato il loro server, ma possono ottenerla, previa verifica della loro identità, presso un servizio di sorveglianza disponibile in qualsiasi momento. La A Oy non ha il diritto di accedere all'armadio del suo cliente.
- 20 La A Oy ha presentato all'amministrazione finanziaria una domanda di parere preventivo riguardante il regime dell'IVA applicabile a tali servizi.
- 21 Con decisione del 27 febbraio 2017, tale amministrazione ha stabilito che, per quanto riguarda il periodo compreso tra il 27 febbraio 2017 e il 31 dicembre 2018, i servizi di alloggiamento in un data center forniti dalla A Oy non rientravano nella regola generale relativa al luogo delle prestazioni di servizi, prevista all'articolo 65 dell'AVL, ma dovevano essere considerati prestazioni di servizi relativi a un immobile, ai sensi dell'articolo 67 dell'AVL, il cui luogo è definito come quello in cui l'immobile è situato. Infatti, secondo l'amministrazione finanziaria, la locazione del locale tecnico richiesto per l'alloggio dei server dei clienti costituirebbe la prestazione di servizi principale dell'insieme di servizi forniti dalla A Oy, in quanto sarebbe centrale ed essenziale per questi ultimi. Tale prestazione dovrebbe, quindi, essere considerata come cessione di un diritto d'uso di un bene immobile, ai sensi dell'articolo 27 dell'AVL.
- 22 Con sentenza del 27 ottobre 2017, lo Helsingin hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki, Finlandia), adito dalla A Oy, ha annullato la decisione suddetta. Tale giudice ha ritenuto che i servizi di alloggiamento in un data center forniti dalla A Oy non potessero essere considerati prestazioni di servizi relativi a un immobile, ai sensi dell'articolo 67 dell'AVL, e che, pertanto, rientrassero nell'ambito di applicazione della regola generale prevista all'articolo 65 di tale legge. Esso ha dichiarato al riguardo che, anche se gli armadi per apparecchiature destinati ad accogliere i server sono fissati al suolo, possono essere rimossi senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio, ai sensi dell'articolo 13 ter, lettera d), del regolamento di esecuzione. Tali armadi non costituirebbero, dunque, beni immobili, ai sensi di tale disposizione, in quanto il cliente non riceve in godimento una parte del data center, considerato come immobile, ma dispone unicamente della possibilità di utilizzare detti

armadi collocati in tale data center in condizioni ottimali. La A Oy fornirebbe, quindi, ai suoi clienti un insieme di servizi relativi all'alloggio dei loro server, la cui prestazione principale consisterebbe nell'offrire a questi ultimi il miglior ambiente possibile per il funzionamento di tali server.

- 23 L'ente dell'amministrazione finanziaria incaricato della tutela dei diritti dei percettori d'imposta ha impugnato tale sentenza dinanzi al Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema, Finlandia).
- 24 Nella decisione di rinvio, tale giudice si chiede se gli armadi per apparecchiature forniti dalla A Oy nell'ambito dei servizi di alloggiamento in un data center da essa offerti debbano essere considerati come beni immobili, ai sensi dell'articolo 13 ter del regolamento di esecuzione. Se così non fosse, si porrebbe la questione se tali servizi debbano essere considerati come relativi a beni immobili, ai sensi dell'articolo 47 della direttiva IVA, il cui luogo di prestazione è il luogo in cui il bene immobile è situato. Nell'ambito della valutazione di quest'ultima questione, detto giudice ritiene che occorrerebbe prendere in considerazione anche l'articolo 31 bis del regolamento di esecuzione, che precisa i profili della nozione di «servizi relativi a beni immobili», ai sensi di detto articolo 47.
- 25 Ciò premesso, il Korkein hallinto-oikeus (Corte amministrativa suprema, Finlandia) ha disposto di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se gli articoli 13 ter e 31 bis del [regolamento di esecuzione] debbano essere interpretati nel senso che i servizi di alloggiamento in un data center della tipologia oggetto del procedimento principale, nell'ambito dei quali un professionista offre ai suoi clienti degli armadi per apparecchiature posti all'interno di un data center ai fini della collocazione dei server oltre a una serie di servizi accessori, debbano essere classificati come locazione di un bene immobile.
- 2) In caso di risposta negativa alla prima questione pregiudiziale: se l'articolo 47 della direttiva [IVA] e l'articolo 31 bis del [regolamento di esecuzione] debbano comunque essere interpretati nel senso che un servizio di alloggiamento in un data center della tipologia oggetto del procedimento principale deve essere considerato come una prestazione di servizi relativi a beni immobili il cui luogo di esecuzione è il luogo di ubicazione del bene immobile».

## **Sulle questioni pregiudiziali**

### ***Osservazioni preliminari***

- 26 Occorre osservare che, con le sue due questioni, il giudice del rinvio interroga la Corte sull'interpretazione della direttiva IVA nell'ambito di una controversia riguardante il trattamento fiscale di una prestazione di servizi che lo stesso giudice qualifica come «servizi di alloggiamento in un data center».
- 27 Come risulta dalla decisione di rinvio, tali servizi si compongono di vari elementi che consistono, come rilevato ai punti da 16 a 18 della presente sentenza, da un lato, nella messa a disposizione da parte del prestatore di tali servizi di armadi per apparecchiature dotati di una porta che può essere bloccata, in cui i clienti di tale prestatore possono installare i loro server, nonché, dall'altro, in una fornitura a questi ultimi dell'energia elettrica e di diversi servizi destinati a garantire l'utilizzo di tali server in condizioni di ottimali, per quanto riguarda, in particolare, l'umidità e la temperatura.
- 28 Secondo la giurisprudenza della Corte, quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali essa si svolge per determinare se tale operazione comporti, ai fini IVA, due o più prestazioni distinte o un'unica prestazione (sentenza del 4 settembre 2019, KPC Hering, C-71/18, EU:C:2019:660, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

- 29 Una prestazione deve essere considerata come unica, segnatamente, quando una o più prestazioni costituiscono una prestazione principale e la o le altre prestazioni costituiscono una o più prestazioni accessorie cui si applica lo stesso trattamento fiscale della prestazione principale. Una prestazione è considerata accessoria a una prestazione principale in particolare quando costituisce per la clientela non già un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore (sentenza del 4 settembre 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).
- 30 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio, in particolare dalla formulazione stessa delle questioni sollevate, risulta che il giudice del rinvio ritiene che i diversi elementi della prestazione di servizi di alloggio in un data center di cui al procedimento principale formino una prestazione unica nell'ambito della quale la messa a disposizione degli armadi per apparecchiature costituisce la prestazione principale, e la fornitura dell'energia elettrica e di servizi destinati a garantire l'utilizzo di tali server in condizioni ottimali è considerata accessoria a tale prestazione principale.
- 31 Come risulta da costante giurisprudenza della Corte, le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione vengono sollevate dal giudice nazionale nel contesto di fatto che egli individua sotto la propria responsabilità, e del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza (v., in tal senso, sentenza del 26 marzo 2020, Kreissparkasse Saarlouis, C-66/19, EU:C:2020:242, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).
- 32 Pertanto, occorre rispondere alle questioni sollevate da tale giudice sulla base della premessa così formulata dal giudice del rinvio, secondo cui la prestazione di servizi di alloggio in un data center di cui trattasi nel procedimento principale costituisce un'unica prestazione nell'ambito della quale la messa a disposizione di armadi per apparecchiature è la prestazione principale.

### *Sulla prima questione*

- 33 Nell'ambito della procedura di cooperazione tra i giudici nazionali e la Corte istituita dall'articolo 267 TFUE, spetta a quest'ultima fornire al giudice nazionale una risposta utile che gli consenta di dirimere la controversia di cui è investito. In tale prospettiva, spetta alla Corte, se necessario, riformulare le questioni che le sono sottoposte. La Corte ha infatti il compito di interpretare tutte le disposizioni del diritto dell'Unione che possano essere utili ai giudici nazionali al fine di dirimere le controversie di cui sono investiti, anche qualora tali disposizioni non siano espressamente indicate nelle questioni ad essa sottoposte da detti giudici (sentenza del 12 marzo 2020, Caisse d'assurance retraite et de la santé au travail d'Alsace-Moselle, C-769/18, EU:C:2020:203, punto 39).
- 34 Pertanto, nel caso di specie, anche se, sul piano formale, il giudice del rinvio ha limitato la sua prima questione all'interpretazione degli articoli 13 ter e 31 bis del regolamento di esecuzione, i quali definiscono, rispettivamente, le nozioni di «bene immobile» e di «servizi relativi a beni immobili» ai fini della determinazione del luogo delle prestazioni di servizi soggette ad IVA, dalla decisione di rinvio risulta che tale questione mira, in realtà, a determinare se l'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA, il quale prevede l'esenzione per locazione di beni immobili, si applichi ai servizi di alloggio in un data center forniti dal prestatore di cui al procedimento principale. Del resto, tale disposizione è citata nella motivazione di tale decisione quale norma del diritto dell'Unione applicabile al procedimento principale e la locazione di beni immobili è contemplata all'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera h), del regolamento di esecuzione, che è espressamente menzionato in detta questione.
- 35 In tali circostanze, si deve considerare che, con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che servizi di alloggio in un data center nell'ambito dei quali il prestatore di tali servizi mette a

disposizione dei suoi clienti, affinché vi installino i loro server, armadi per apparecchiature e fornisce loro beni e servizi accessori, quali l'energia elettrica e diversi servizi destinati a garantire l'utilizzo di tali server in condizioni ottimali, costituiscono servizi di locazione di beni immobili cui si applica l'esenzione dall'IVA prevista in tale disposizione.

- 36 A tale riguardo, occorre ricordare che, conformemente all'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA, le operazioni di locazione di beni immobili sono esenti da IVA.
- 37 Le esenzioni previste nell'articolo 135, paragrafo 1, della direttiva IVA costituiscono nozioni autonome del diritto dell'Unione e devono pertanto ricevere una definizione uniforme a livello dell'Unione (v., per analogia, sentenza del 16 ottobre 2019, Winterhoff e Eisenbeis, C-4/18 e C-5/18, EU:C:2019:860, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).
- 38 Inoltre, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte, i termini con i quali sono state designate le esenzioni di cui alla suddetta disposizione, inclusa la nozione di «locazione di beni immobili», devono essere interpretati restrittivamente, dato che un'esenzione costituisce una deroga al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza del 19 dicembre 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).
- 39 Tuttavia, l'interpretazione di tali termini deve essere conforme agli obiettivi perseguiti dalle esenzioni suddette e rispettare le prescrizioni del principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA. Pertanto, questa regola d'interpretazione restrittiva non significa che i termini utilizzati per definire le esenzioni contemplate dalla disposizione summenzionata debbano essere interpretati in un modo che privi queste ultime dei loro effetti (v., per analogia, sentenza del 16 ottobre 2019, Winterhoff e Eisenbeis, C-4/18 e C-5/18, EU:C:2019:860, punto 45 e giurisprudenza ivi citata).
- 40 La nozione di «locazione di beni immobili», di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA, è stata definita dalla Corte come il diritto conferito dal proprietario di un immobile al locatario, dietro corrispettivo e per una durata convenuta, di occupare tale immobile come se ne fosse il proprietario e di escludere qualsiasi altra persona dal beneficio di un tale diritto (v., in tal senso, sentenza del 28 febbraio 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, punto 18 e giurisprudenza ivi citata).
- 41 La Corte ha inoltre chiarito che l'esenzione prevista in tale disposizione si spiega con il fatto che la locazione di beni immobili, pur essendo un'attività economica, costituisce di norma un'attività relativamente passiva, che non produce un valore aggiunto significativo. Una siffatta attività dev'essere, pertanto, distinta da altre attività le quali o hanno un carattere industriale e commerciale o hanno un oggetto che è caratterizzato dall'esecuzione di una prestazione più che dalla semplice messa a disposizione di un bene, come il diritto di utilizzare un campo da golf, quello di utilizzare un ponte contro versamento di un diritto di pedaggio o ancora il diritto di installare distributori di sigarette in uno stabilimento commerciale (v., in tal senso, sentenza del 28 febbraio 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, punto 19 e giurisprudenza ivi citata).
- 42 Ne consegue che il carattere passivo della locazione di un bene immobile, che giustifica l'esenzione dall'IVA di una simile operazione ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA, risiede nella natura dell'operazione stessa e non nel modo in cui il locatario utilizza il bene in questione (sentenza del 28 febbraio 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, punto 20).
- 43 Così, la Corte ha stabilito che è esclusa dal beneficio di tale esenzione un'attività che implichi non soltanto la messa a disposizione passiva di un bene immobile, ma altresì un certo numero di attività commerciali, come la supervisione, la gestione e l'assistenza costanti da parte del proprietario, nonché



la messa a disposizione di altri impianti, cosicché, in assenza di circostanze del tutto particolari, la locazione di tale bene non può costituire la prestazione principale (sentenza del 28 febbraio 2019, *Sequeira Mesquita*, C-278/18, EU:C:2019:160, punto 21 e giurisprudenza ivi citata).

- 44 È alla luce di tali criteri elaborati dalla giurisprudenza della Corte che occorre stabilire se servizi di alloggio in un data center come quelli di cui trattasi nel procedimento principale rientrino nell'esenzione dall'IVA prevista all'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA.
- 45 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che il prestatore di servizi di alloggio in un data center di cui trattasi nel procedimento principale mette a disposizione dei propri clienti armadi per apparecchiature, in cui essi possono installare o far installare dal prestatore i loro server, e che quest'ultimo fornisce loro, altresì, a titolo accessorio, l'energia elettrica nonché diversi servizi, quali la manutenzione, destinati a garantire l'utilizzo di tali server in condizioni ottimali. Risulta altresì che i clienti possono accedere all'armadio loro assegnato solo dopo aver ottenuto le corrispondenti chiavi presso un terzo su presentazione di un documento d'identità ai fini del controllo.
- 46 In tali circostanze, e con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, il prestatore dei servizi di cui trattasi nel procedimento principale non sembra limitarsi alla messa a disposizione passiva, a favore dei suoi clienti, di una superficie o una postazione, garantendo loro il diritto di occuparla come se ne fossero proprietari e di escludere così qualsiasi altra persona dal beneficio di tale diritto. In particolare, nulla indica che i clienti di tale prestatore avrebbero il diritto di controllare o di limitare l'accesso alla parte dell'immobile in cui sono stati installati gli armadi.
- 47 Quanto alla questione se gli armadi per apparecchiature possano essere considerati essi stessi come beni immobili oggetto di una locazione, occorre rilevare che l'articolo 13 ter del regolamento di esecuzione, che precisa la nozione di «beni immobili» ai fini dell'applicazione della direttiva IVA, prevede, in particolare ai suoi punti c) e d), che tale nozione comprende, rispettivamente, «qualsiasi elemento che sia stato installato e formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio e in mancanza del quale il fabbricato o l'edificio risulti incompleto, quali porte, finestre, tetti, scale e ascensori», nonché «qualsiasi elemento, apparecchio o congegno installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio».
- 48 Orbene, nel caso di specie, risulta che, da un lato, gli armadi per apparecchiature non costituiscono affatto parte integrante dell'immobile in cui sono installati, dal momento che quest'ultimo non sarebbe considerato, in loro assenza, strutturalmente «incompleto», e, dall'altro, che tali armadi, essendo semplicemente fissati al suolo mediante bulloni e potendo quindi essere rimossi senza distruggere o alterare il fabbricato, non sono nemmeno installati «in modo permanente». Ne deriva che tali armadi non sembrano poter essere qualificati come beni immobili idonei a costituire oggetto di una locazione esente da IVA ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA, circostanza che spetta a tale giudice verificare.
- 49 Di conseguenza, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che servizi di alloggio in un data center, nell'ambito dei quali il prestatore di tali servizi mette a disposizione dei suoi clienti armadi per apparecchiature, affinché questi ultimi vi installino i loro server e fornisce loro beni, e servizi accessori, quali l'energia elettrica e vari servizi destinati a garantire l'utilizzo di tali server in condizioni ottimali, non costituiscono prestazioni di servizi di locazione di beni immobili cui si applica l'esenzione dall'IVA prevista da tale disposizione, laddove, il che spetta al giudice del rinvio verificare, da un lato, il fornitore non proceda alla messa a disposizione passiva, a favore dei suoi clienti, di una superficie o una postazione, garantendo loro il diritto di occuparla come se ne fossero proprietari e, dall'altro, gli armadi non siano parte integrante dell'immobile in cui sono installati, né vi siano installati in modo permanente.

*Sulla seconda questione*

- 50 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 47 della direttiva IVA e l'articolo 31 bis del regolamento di esecuzione debbano essere interpretati nel senso che servizi di alloggio in un data center nell'ambito dei quali il prestatore di tali servizi mette a disposizione dei propri clienti, affinché vi installino i propri server, armadi per apparecchiature e fornisce loro beni e servizi accessori, quali l'energia elettrica e diversi servizi destinati ad assicurare l'utilizzo di tali server in condizioni ottimali, costituiscono servizi relativi a beni immobili, ai sensi di tali disposizioni.
- 51 A tal riguardo, si deve ricordare che gli articoli 44 e 45 della direttiva IVA dettano una regola generale per determinare il luogo di collegamento fiscale delle prestazioni di servizi, mentre i successivi articoli da 46 a 59 bis prevedono una serie di collegamenti specifici (sentenza del 13 marzo 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punto 20).
- 52 Lo scopo dell'insieme di tali disposizioni è quello di evitare, da un lato, conflitti di competenza che possano portare a doppie tassazioni e, dall'altro, la mancata tassazione di cespiti (sentenza del 30 aprile 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).
- 53 Inoltre, determinando il luogo di collegamento fiscale di una prestazione di servizi e delimitando le competenze degli Stati membri, dette disposizioni sono volte a stabilire una suddivisione razionale delle rispettive sfere di applicazione delle normative nazionali in materia di IVA, determinando in modo uniforme il luogo di collegamento fiscale delle prestazioni di servizi (v., in tal senso, sentenza del 30 aprile 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).
- 54 Da costante giurisprudenza della Corte risulta che non esiste alcun primato degli articoli 44 e 45 della direttiva IVA sugli articoli da 46 a 59 bis. Occorre chiedersi, caso per caso, se questo ricada in una delle ipotesi contemplate dagli articoli da 46 a 59 bis della direttiva stessa. In caso contrario, la fattispecie ricade nell'ambito d'applicazione dei suoi articoli 44 e 45 (sentenza del 13 marzo 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punto 21 e giurisprudenza ivi citata).
- 55 Ne consegue che l'articolo 47 della direttiva IVA non dev'essere considerato quale deroga ad una regola generale, da interpretare in senso restrittivo (v., per analogia, sentenze dell'8 dicembre 2016, A e B, C-453/15, EU:C:2016:933, punto 19; del 13 marzo 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punto 22, nonché dell'8 maggio 2019, Geelen, C-568/17, EU:C:2019:388, punto 25).
- 56 Nel caso di specie, occorre determinare se una prestazione di servizi di alloggio in un data center come quella di cui trattasi nel procedimento principale debba essere considerata come relativa a beni immobili, ai sensi di tale disposizione, nel qual caso il luogo di tale prestazione sarebbe il luogo in cui il bene immobile è situato.
- 57 A tale riguardo, occorre constatare anzitutto che, sebbene i servizi di alloggio in un data center non rientrino nel novero delle prestazioni elencate all'articolo 47 della direttiva IVA, tale elenco, come risulta dal termine «includere» che lo precede, non ha carattere esaustivo.
- 58 Tuttavia, come giustamente rilevato dalla Commissione nelle sue osservazioni scritte, dalle prestazioni esplicitamente menzionate in tale disposizione emerge chiaramente che solo le prestazioni che presentano un nesso sufficientemente diretto con un bene immobile possono rientrare nell'ambito di applicazione di detta disposizione.
- 59 In proposito, la Corte ha dichiarato che, affinché una prestazione di servizi sia considerata come relativa a beni immobili, ai sensi della medesima disposizione, è necessario che tale prestazione sia collegata a un bene immobile espressamente determinato e che il bene immobile sia l'oggetto stesso della prestazione. Tale ipotesi si verifica, in particolare, quando un bene immobile espressamente

determinato debba essere considerato elemento costitutivo di una prestazione di servizi, in quanto ne rappresenta un elemento centrale e indispensabile (v., in tal senso, sentenza del 27 giugno 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, punti 34 e 35).

- 60 La giurisprudenza citata è stata, sostanzialmente, codificata nell'articolo 31 bis, paragrafo 1, lettere a) e b), del regolamento di esecuzione, secondo cui i servizi relativi a beni immobili di cui all'articolo 47 della direttiva IVA comprendono soltanto i servizi che presentano un nesso sufficientemente diretto con un bene immobile, il che avviene, da un lato, nel caso di servizi derivati da un bene immobile se il bene è un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale e indispensabile per la sua prestazione nonché, dall'altro lato, nel caso di servizi erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica di tale bene. Orbene, come risulta espressamente dal combinato disposto dell'articolo 31 bis, paragrafo 2, lettera h), e dell'articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera b), del regolamento di esecuzione, non si può ritenere che la locazione di un immobile ai fini del magazzinaggio di merci costituisca un servizio relativo a beni immobili, ai sensi dell'articolo 47 di detta direttiva, qualora nessuna parte specifica del bene immobile sia assegnata ad uso esclusivo del destinatario.
- 61 A tale riguardo, dalla decisione di rinvio risulta che, nel caso di specie, come già rilevato, in sostanza, ai punti 45, 46 e 48 della presente sentenza, i clienti che ricorrono ai servizi di alloggio in un data center di cui al procedimento principale non dispongono di un diritto di uso esclusivo della parte dell'immobile in cui sono stati installati gli armadi per apparecchiature. Infatti, in primo luogo, essi possono accedere all'armadio loro assegnato solo dopo aver ottenuto le corrispondenti chiavi presso un terzo su presentazione di un documento d'identità ai fini del controllo. In secondo luogo, tali clienti non risultano disporre del diritto di controllare o limitare l'utilizzo della parte in questione di detto immobile. In terzo luogo, tale armadio non può essere qualificato esso stesso come bene immobile.
- 62 Non risulta, quindi, che le condizioni in cui i server sono collocati corrispondano a quelle richieste dall'articolo 47 della direttiva IVA e dall'articolo 31 bis del regolamento di esecuzione, affinché i servizi di alloggio in un data center di cui al procedimento principale possano essere considerati come relativi a beni immobili, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.
- 63 Di conseguenza, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 47 della direttiva IVA e l'articolo 31 bis del regolamento di esecuzione devono essere interpretati nel senso che servizi di alloggio in un data center nell'ambito dei quali il prestatore di tali servizi mette a disposizione dei propri clienti armadi per apparecchiature, affinché vi installino i loro server, e fornisce loro beni e servizi accessori, quali l'energia elettrica e diversi servizi destinati a garantire l'utilizzo di tali server in condizioni ottimali, non costituiscono servizi relativi a beni immobili, ai sensi di tali disposizioni, qualora i clienti non godano di un diritto di uso esclusivo della parte dell'immobile in cui sono installati gli armadi per apparecchiature, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

### Sulle spese

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

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

- 1) L'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, deve essere interpretato nel senso che servizi di alloggio in un data center, nell'ambito dei quali il prestatore di tali servizi mette a disposizione dei suoi clienti armadi per apparecchiature,**

affinché questi ultimi vi installino i loro server, e fornisce loro beni e servizi accessori, quali l'energia elettrica e vari servizi destinati a garantire l'utilizzo di tali server in condizioni ottimali, non costituiscono prestazioni di servizi di locazione di beni immobili cui si applica l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto prevista da tale disposizione, laddove, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare, da un lato, il fornitore non proceda alla messa a disposizione passiva, a favore dei suoi clienti, di una superficie o una postazione, garantendo loro il diritto di occuparla come se ne fossero proprietari e, dall'altro, gli armadi non siano parte integrante dell'immobile in cui sono installati, né vi siano installati in modo permanente.

- 2) L'articolo 47 della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2008/8 e l'articolo 31 bis del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112, come modificato dal regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013 del Consiglio, del 7 ottobre 2013, devono essere interpretati nel senso che servizi di alloggiamento in un data center nell'ambito dei quali il prestatore di tali servizi mette a disposizione dei propri clienti armadi per apparecchiature, affinché vi installino i loro server, e fornisce loro beni e servizi accessori, quali l'energia elettrica e diversi servizi destinati a garantire l'utilizzo di tali server in condizioni ottimali, non costituiscono servizi relativi a beni immobili, ai sensi di tali disposizioni, qualora i clienti non godano di un diritto di uso esclusivo della parte dell'immobile in cui sono installati gli armadi per apparecchiature, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Firme