

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE, DE 2 DE JULIO DE 2020 (SALA DÉCIMA)

Jose Manuel Calderón Carrero

Miembro de la AEDAF

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña (España)

Asunto: C-215/19

Partes: Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö y A Oy,

Síntesis: IVA-Directiva 2006/112/CE–Servicios de telecomunicaciones–Servicios de «hosting»/alojamiento de servidores en centro de datos, incluyendo prestaciones adicionales vinculadas al uso de los servidores y almacenamiento de datos–Calificación de operaciones complejas–Concepto de arrendamiento de inmuebles pasivo–Regla de localización de la prestación de servicios–Inaplicación de la regla de localización especial vinculada a la situación de los inmuebles donde están situados los servidores

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Este asunto se refiere principalmente a la interpretación de los arts.47 y 135 de la Directiva 2006/112/CE en relación con una controversia tributaria entre la administración tributaria finlandesa y una entidad (A Oy) domiciliada en Finlandia que es un operador de redes de comunicación inalámbricas, cuya actividad comprende también el desarrollo de redes de telecomunicaciones y de infraestructuras de redes. Esta entidad presta, en particular, servicios de alojamiento en un centro de datos a operadores establecidos en Finlandia y en otros Estados miembros que ejercen actividades en el sector de las tecnologías de la información y utilizan sus propios servidores para suministrar conexiones electrónicas a sus clientes. Tales servidores se alojan en locales equipados con conexiones electrónicas necesarias, en lo 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. Los servicios de alojamiento en un centro de datos prestados por la entidad finlandesa A Oy comprenden 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 (refrigeración y control de temperatura) y un control de acceso electrónico. Tales armarios rack están atornillados al suelo en un inmueble arrendado por A Oy, de suerte que los usuarios colocan en los mismos sus equipos que van igualmente atornillados a los armarios rack pudiendo desatornillarse en pocos minutos. 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.

En este contexto, la referida entidad finlandesa A Oy solicitó una consulta previa a la administración tributaria en relación con el régimen de IVA aplicable a estos servicios de alojamiento en un centro de datos a operadores locales y domiciliados en otros Estados miembros. La administración finlandesa resolvió tal consulta estableciendo que no resultaba de aplicación la regla general relativa al lugar de realización de las prestaciones de servicios, al tratarse de prestaciones vinculadas a bienes inmuebles cuyo lugar de realización es el emplazamiento de tal inmueble. Las autoridades fiscales consideraron que la prestación de servicios principal consiste en el arrendamiento del local técnico requerido para el alojamiento de los servidores de los clientes, de suerte que ello determinaba la aplicación de la referida regla especial.

La entidad A Oy disconforme con tal resolución, interpuso el correspondiente recurso que fue estimado en primera instancia por el tribunal de lo contencioso-administrativo de Helsinki. Sin embargo, la administración tributaria interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo de Finlandia que planteó cuestión prejudicial ante el TJUE en relación con el art.47 de la Directiva 2006/112/CE de armonización del IVA.

2. Comentario

El TJUE abordó la cuestión planteada trayendo a colación su doctrina sobre operaciones complejas, donde la operación está constituida por un conjunto de elementos y actos, de manera que a efectos de la determinación del régimen del IVA aplicable debe verificarse si estamos ante una prestación única o varias prestaciones diferentes (STJUE en el asunto *KPC* C-71/18, entre otras). El criterio para delimitar cuando estamos en un caso u otro radica en si concurre una prestación que deba considerarse accesorio de una principal en función de si la clientela no la considera un fin en sí misma. En el caso de los servicios de alojamiento de servidores, se consideró que estamos ante una prestación única en cuyo marco la puesta a disposición de los armarios rack integran la prestación principal, y los restantes servicios son prestaciones accesorias a la misma.

Una vez establecido tal punto, el Tribunal de Justicia reformuló la cuestión prejudicial a efectos de dar una respuesta útil al tribunal nacional. A tal efecto, se refirió a la interpretación del art.135 de la Directiva del IVA, de cara a determinar si la prestación de servicios de alojamiento de servidores en un centro de datos constituía o no un servicio de arrendamiento de bienes inmuebles al que

le resultaba de aplicación la regla especial de localización de servicios vinculados con inmuebles.

El TJUE analizó el alcance de los términos recogidos en el art.135 de la Directiva del IVA, a partir del típico enfoque de interpretación uniforme y autónoma de los términos empleados en la normativa del Derecho de la UE, incluyendo el criterio de la interpretación estricta de las exenciones. El Tribunal de Justicia trajo a colación su interpretación del concepto de arrendamiento de inmuebles de acuerdo con la jurisprudencia dictada en el caso *Sequeira Mesquita* (C-278/18), donde se puso de relieve cómo el alquiler de inmuebles constituye una actividad económica pasiva que debe distinguirse de otras actividades como negocios industriales o comerciales o cuyo objeto 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 o a utilizar un puente o instalar máquinas expendedoras. En este sentido, el carácter pasivo del arrendamiento de un bien inmueble (que justifica la exención del IVA del art. 135 Directiva IVA) se debe a la naturaleza de la operación y no a la manera en que el arrendatario utiliza el bien de que se trate. De esta forma, la exención del arrendamiento del inmueble queda circunscrita a casos de puesta a disposición pasiva del inmueble, de manera que allí donde se realicen otras actividades como la supervisión, gestión o mantenimiento continuado del inmueble que le incumben al propietario no aplicaría la referida exención.

Así las cosas, la cuestión de fondo que se plantea en el caso A Oy pasa por determinar si la prestación de los servicios de alojamiento en un centro de datos estaría o no comprendida en el ámbito del art.135 de la Directiva del IVA. El Tribunal de Justicia, de acuerdo con lo indicado, se pronunció en sentido negativo, ya que claramente no estamos ante un caso de arrendamiento pasivo. Asimismo, se rechazó que los armarios rack pudieran ser calificados como inmueble a estos efectos, ya que no están instalados de forma permanente ni forman parte estructural del inmueble como una puerta, escaleras o ventanas. Tales consideraciones le sirvieron al TJUE para excluir la prestación de servicios de alojamiento de servidores en centro de datos del ámbito de aplicación del art. 135 de la Directiva del IVA.

Una vez alcanzada tal conclusión, el Tribunal de Justicia se refirió a las reglas de localización de las prestaciones de servicios a efectos del IVA, poniendo de relieve cómo su finalidad pasa por evitar conflictos de competencia tributaria entre los Estados miembros que puedan dar lugar a casos de doble imposición (STJUE en el asunto *SMK*, C-97/14). En concreto, se analizó si resultaba aplicable la regla especial del art.47 de la Directiva del IVA relativa a la localización de los servicios vinculados a inmuebles. A este respecto, se puso de relieve que tal regla especial debe ser objeto de interpretación estricta y quedar limitada a prestaciones que presentan un vínculo suficientemente directo con un inmueble, lo cual acontece cuando la prestación está vinculada a un inmueble expresamente determinado y tiene por objeto el propio inmueble (STJUE en el caso *Donnelley Global Turnkey*, C-155/12). Tal jurisprudencia –que ha sido codificada en el art.31 bis del Reglamento de Ejecución de la Directiva del IVA– termina requiriendo que el servicio consista en la cesión exclusiva del inmueble al cesionario en términos tales que éste disponga del derecho a controlar o restringir la

utilización de la parte correspondiente de dicho inmueble. Tal interpretación, unida a la consideración de que un armario rack no constituye un inmueble, llevó al TJUE a considerar que los servicios de alojamiento en un centro de datos no podían considerarse vinculados a bienes inmuebles, resultando, por tanto, la aplicación de la regla general de localización de los servicios (sede de actividad económica del sujeto pasivo al que se prestan los servicios).