

1

Les services fournis par les data centers ne sont pas des services se rattachant à un bien immeuble

À propos de CJUE 2-7-2020 aff. 215/19 ; CAA Versailles 8-12-2020 n° 19VE00526, Sasu Equinix France

Deux décisions (communautaire et nationale) éclairent ce qu'il faut entendre par prestations de services se rattachant à un bien immeuble et sécurisent les opérations des exploitants de data centers en ce qui concerne les règles de territorialité applicables.



De gauche à droite :

Dominique VILLEMOT, Avocat associé, VILLEMOT WTS

Nathalie LAY, Avocate, VILLEMOT WTS

1 La digitalisation de l'économie s'accompagne de la multiplication des **centres de données** informatiques (ou data centers).

Des sociétés spécialisées proposent en effet à leurs clients de déposer leurs propres serveurs dans des data centers afin de leur offrir des conditions d'utilisation optimales leur permettant d'obtenir une plus grande protection de leurs données et d'améliorer leurs performances grâce à une vitesse de connexion accrue. Les **services d'hébergement** en data centers incluent la fourniture de **baies de stockage**, appelées aussi baies de brassage, équipées d'une porte pouvant être verrouillée, ainsi que la fourniture de l'électricité et des services tels que la surveillance de la température et de l'humidité, la réfrigération, la surveillance des interruptions de l'alimentation électrique, des détecteurs de fumée ainsi qu'un contrôle d'accès électronique.

Les règles de territorialité applicables aux services fournis par les data centers sont précisées

2 Se pose alors la question des règles de territorialité applicables en matière de TVA aux prestations de **services** fournies par les **sociétés exploitant des data centers** à des assujettis établis à l'étranger.

Plus précisément, il s'agit de savoir si ces prestations relèvent de la **règle générale** de territorialité des relations **B to B** de l'article 44 de la directive TVA (CGI art. 259, 1°), qui sont donc imposables dans l'État du preneur via l'autoliquidation, **ou** de l'article 47 de la même directive, relatif aux prestations de **services se rattachant à un bien immeuble** (CGI art. 259 A, 2°), imposables dans l'État de situation du data center et devant donc être facturées en TVA locale.

Cette question a fait l'objet d'un examen de la part du juge communautaire (CJUE 2-7-2020 aff. 215/19 : à paraître à la RJF 3/21 n° 230) ainsi que du juge national (CAA Versailles 8-12-2020 n° 19VE00526, Sasu Equinix France : à paraître à la RJF 3/21 n° 255).

3 Les sociétés exploitant des data centers considèrent qu'il s'agit de services relevant de la règle générale B to B, mais plusieurs administrations fiscales, dont la française, estiment au contraire que ces prestations doivent être considérées comme se rattachant à un bien immeuble. Il s'ensuit des situations de doubles impositions lorsque le preneur est établi dans l'Union européenne, puisque les prestations sont imposables dans l'État du preneur (**position prise par les sociétés exploitant des data centers**) et dans l'État de situation du data center (**position des administrations**).

4 La **CJUE** a dans le passé statué sur plusieurs situations dans lesquelles les prestations de services étaient rendues dans un immeuble. Un grand nombre de services se rattachent en effet d'une manière ou d'une autre à un bien immeuble. Pour autant, ils ne peuvent pas être qualifiés de ce simple fait comme se rattachant à un bien immeuble. Dans l'affaire Heger, l'avocat général a, à cet égard, considéré dans ses conclusions qu'« il est clair que différents services sont rattachés à un bien immeuble à des degrés et de manière différente. (...) Une interprétation trop extensive de la notion « se rattachant à » ne serait pas appropriée. C'est en effet une « réduction ad absurdum » puisque tout service peut, en fin de compte, d'une manière ou d'une autre, être rattaché à un bien immeuble, entendu comme un espace délimité » (CJUE 7-9-2006 aff. 166/05, Heger : RJF 11/06 n° 1482).

Elle a ainsi jugé que, pour qu'une prestation de services soit considérée comme se rattachant à un bien immeuble, cette prestation doit être liée à un immeuble expressément déterminé et avoir pour objet le bien immeuble lui-même. Tel est le cas, notamment, lorsqu'un **bien immeuble** expressément déterminé doit être considéré comme étant un élément constitutif d'une prestation de services, en ce qu'il constitue un **élément central et indispensable** de celle-ci (CJUE 27-6-2013 aff. 155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland : RJF 11/13 n° 1101).

5 Cette **jurisprudence** a été, en substance, **codifiée** à l'article 31 bis, paragraphe 1-a et b du règlement d'exécution UE/282/2011, qui énonce que les services se rattachant à un bien immeuble, au sens de l'article 47 de la directive TVA, ne comprennent que les services présentant un lien suffisamment direct avec un bien immeuble, ce qui est le cas, d'une part, lorsque ces services sont issus d'un bien immeuble, que ledit bien immeuble est un élément constitutif du service et qu'il est central et essentiel pour les services fournis,

ainsi que, d'autre part, lorsque lesdits services sont fournis ou destinés à un bien immeuble et ont pour objet de modifier le statut juridique ou les caractéristiques physiques dudit bien.

Ainsi qu'il découle explicitement des dispositions combinées de l'article 31 bis, 2-h et 3-b du règlement d'exécution précité, la location d'un immeuble en vue de l'entreposage de biens ne saurait être considérée comme constituant un service se rattachant à un bien immeuble, au sens de l'article 47 de ladite directive, si aucune **partie spécifique** du bien immeuble n'est affectée à l'**usage exclusif du preneur**.

La prestation fournie par le data center constitue une prestation unique

6 On notera que la **prestation d'hébergement de serveurs** dans un data center est très proche de celle d'entreposage de biens dans un local.

Mais, au préalable, il convient de se poser la question de savoir si les prestations des data centers constituent plusieurs **prestations distinctes**, certaines pouvant relever de la règle B to B et d'autres pouvant être liées à un bien immeuble, ou s'il s'agit d'une **prestation complexe unique**.

7 On rappellera qu'une prestation doit être considérée comme unique, notamment, lorsqu'une ou plusieurs prestations constituent une prestation principale et que la ou les autres prestations constituent une ou plusieurs **prestations accessoires** partageant le **sort fiscal** de la **prestation principale**.

En particulier, une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle constitue pour la clientèle non pas une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire (notamment CJUE 4-9-2019 aff. 71/18 : RJF 11/19 n° 1106).

À NOTER Cette approche vient d'ailleurs d'être intégrée à l'article 257 ter du CGI par la loi de finances pour 2021 (FR 2/21 inf. 46 p. 74).

8 A priori les services rendus par un data center constituent une seule et unique prestation, l'ensemble des services rendus (électricité, climatisation...) étant **accessoires à l'hébergement** des serveurs des clients.

Deux décisions rendues à six mois d'intervalle, l'une par la CJUE, l'autre par la CAA de Versailles ont conforté la position des exploitants de data centers.

On notera que les circonstances des deux affaires étaient légèrement différentes, car, dans le cas finlandais sur lequel la CJUE a statué, le prestataire proposait des services de « wholesale data centers », alors que, dans le cas français, la société requérante fournissait des services de « retail data centers ».

Les **wholesale data centers** se contentent de fournir des prestations d'hébergement pures en permettant aux entreprises d'installer et d'héberger leurs serveurs dans leurs data centers afin qu'ils puissent utiliser leurs propres serveurs dans les meilleures conditions. Chaque wholesale data center n'accueille généralement que les serveurs d'un ou de deux clients.

Au contraire, les **retail data centers**, comme ceux d'Equinix, ne se contentent pas d'offrir à leurs clients un hébergement de leurs serveurs, mais fournissent des services d'interconnexion par câbles entre les serveurs de ses différents clients hébergés au sein de ses data centers. C'est pourquoi les retail data centers

regroupent un maximum de clients dans un même data center afin de pouvoir créer un écosystème unique composé d'une multitude d'interconnexions. Ainsi, les retail data center n'ont pas pour but de fournir une simple prestation d'hébergement, mais d'offrir à leurs clients la possibilité de se connecter directement aux réseaux d'autres clients afin d'améliorer la sécurité de ses données et la vitesse de connexion entre ses clients.

9 En premier lieu, les deux juridictions ont jugé que les prestations rendues par les data centers constituaient une **prestation unique**. Il faut dire que, dans les deux cas, les administrations fiscales ne contestaient pas cette approche.

La CJUE s'est ainsi contentée de prendre acte que la mise à disposition de baies de brassage était la prestation principale.

La CAA de Versailles a, quant à elle, listé les prestations fournies par la Sasu Equinix France et en a conclu que « ces services forment une prestation unique ».

Cette prestation ne doit pas être considérée comme se rattachant à un bien immeuble

10 La question de savoir si les services rendus par les sociétés exploitant les data centers devaient être considérés comme se rattachant à un bien immeuble implique tout d'abord de savoir de quel bien on parle. Il s'agit bien sûr de l'**immeuble hébergeant les serveurs**, mais les administrations essayaient aussi dans les deux affaires de dire que le bien immeuble était les **baies de brassage**, ce qui permettait à l'administration de dire que les prestations rendues par le data center correspondaient à des locations de biens immobiliers exonérées (affaire A Oy), ou les **câbles** reliant les serveurs pour rendre les services d'**interconnexion** (affaire Equinix).

11 La CJUE a d'abord rappelé que l'article 13 ter, d du règlement d'exécution UE/282/2011 définit comme bien immeuble : « tout élément, matériel ou machine, installé à demeure dans un immeuble ou une construction qui ne **peut être déplacée sans destruction ou modification de l'immeuble** ou de la construction ».

Elle a constaté ensuite « que d'une part, les **baies de brassage** ne font nullement partie intégrante de l'immeuble dans lequel elles sont installées, dès lors que ce dernier ne serait pas considéré, en leur absence, comme étant structurellement « incomplet », et, d'autre part, ces baies de brassage, étant simplement vissées au sol et pouvant donc être déplacées sans destruction ou modification de l'immeuble, ne sont pas non plus installées « à demeure ». Il s'ensuit que de telles baies de brassage ne semblent pas pouvoir être qualifiées de biens immeubles. »

12 Les prestations des data centers se rattachent-elles alors à l'immeuble dans lequel les serveurs sont localisés ? Dans l'affaire A Oy, la CJUE constate que « les clients ayant recours aux services d'hébergement en centre de données en cause au principal ne disposent pas d'un **droit d'usage exclusif** de la **partie de l'immeuble** dans laquelle les baies de brassage ont été installées. En effet, premièrement, ils ne peuvent accéder à la baie de brassage leur ayant été affectée qu'après avoir obtenu les clés correspondantes auprès d'un tiers sur présentation d'un document d'identité aux fins de contrôle. Deuxièmement, ces clients ne semblent pas disposer du droit de contrôler ou de restreindre l'utilisation de la partie concernée dudit immeuble. »

La CJUE en conclut que les services d'hébergement des data centers ne constituent pas des prestations de services liées à un bien immobilier.

On retiendra que le **critère essentiel** pour savoir si la prestation de services est liée à un bien immobilier est l'affectation à l'usage exclusif du preneur d'une partie spécifique du bien immobilier.

13 La cour administrative d'appel de Versailles applique ce critère. Même si le contrat conclu par Equinix avec ses clients « prévoit l'affectation d'un espace sécurisé non privatif mis à disposition du client dans le data center pour qu'il y installe ses équipements et utilise les services d'Equinix, l'hébergement dans le data center appartenant à la Sasu Equinix France des serveurs du client ne confère pas à ce dernier un droit d'usage exclusif sur une partie d'immeuble. »

La cour a en effet noté que le contrat conclu précise qu'il ne confère **aucun droit réel ou de nature locative** sur l'espace mis à la disposition du client et que le prestataire se réserve la faculté de déplacer les équipements dans un autre centre de données lorsque les circonstances l'exigent.

La cour ajoute que « le service d'interconnexion proposé par la requérante, qui nécessite de relier physiquement les serveurs de ses clients au réseau, par des câbles, n'a pas pour effet de conférer à l'ensemble de la prestation un **caractère immobilier prépondérant** ». Se référant explicitement à l'arrêt A Oy de la CJUE, la cour administrative d'appel de Versailles conclut que les prestations de la Sasu Equinix France ne sont pas des prestations se rattachant à un immeuble.

Contrôle fiscal

2

L'examen de conformité fiscale est lancé

Décret 2021-25 et arrêté CCPE2035569A du 13-1-2021

L'examen de conformité fiscale annoncé dans le cadre de la « relation de confiance » vient de voir le jour. Il permet à une entreprise de faire certifier certains sujets fiscaux par un professionnel suivant une procédure normalisée.

1 Dans le cadre de la nouvelle « relation de confiance » entre l'administration fiscale et les entreprises annoncée en 2018, le ministre du budget avait dessiné le projet d'un examen de conformité fiscale (ECF), consistant en un service d'audit et de validation de certains points fiscaux par un tiers certificateur.

Après une concertation entre l'administration et les professionnels, le décret 2021-25 du 13 janvier 2021 portant **création de l'ECF** vient de paraître (JO du 14). Il est accompagné d'un arrêté CCPE2035569A de la même date, définissant les modalités pratiques de l'examen.

Ce nouveau dispositif s'applique à partir des **exercices clos à compter du 31 décembre 2020**.

L'ECF s'inscrit dans une relation contractuelle

2 Aux termes du décret, l'ECF est une **prestation** contractuelle au titre de laquelle un prestataire s'engage en toute indépendance, à la demande d'une entreprise, à se prononcer sur la **conformité** aux règles fiscales des points prévus dans le chemin d'audit et selon le cahier des charges définis par l'arrêté.

L'ECF porte sur un **exercice fiscal**.

Toutes les entreprises peuvent souscrire

3 Le décret spécifie que l'ECF est accessible à toutes les entreprises, personnes physiques ou morales, exerçant une activité professionnelle sous forme individuelle ou en société, quels que soient leur régime d'imposition et leur chiffre d'affaires.

Différents professionnels peuvent être prestataires

4 À l'origine, l'administration avait envisagé de réserver, dans un premier temps, le dispositif aux commissaires aux comptes avant de l'ouvrir, dans un second temps, à d'autres professions.

Le décret ne comporte ni précision ni restriction quant à la **qualité du prestataire**. Selon le ministre, la prestation sera plus particulièrement réalisée par les professionnels du chiffre, du conseil et de l'audit (Communiqué n° 570 du 18-1-2021). D'après le modèle de contrat fourni par l'arrêté, il peut s'agir d'un commissaire aux comptes, d'un expert-comptable, d'un organisme de gestion agréé...

L'administration doit être informée

5 Il résulte de l'arrêté que l'existence d'un ECF doit être mentionnée dans la **déclaration de résultat** souscrite par l'entreprise, afin de produire les effets d'une mention expresse exonératoire de l'intérêt de retard en cas de rappel ultérieur (n° 15).

Une fois la déclaration de résultats déposée avec la mention d'un ECF, le prestataire peut commencer ou terminer son examen.