

III

(Otros actos)

ESPACIO ECONÓMICO EUROPEO

DECISIÓN DEL ÓRGANO DE VIGILANCIA DE LA AELC

Nº 193/14/COL

de 8 de mayo de 2014

relativa a determinadas modificaciones a la Ley nº 50/1988, relativa al impuesto sobre el valor añadido, aplicables a los clientes de centros de datos islandeses (Islandia) [2015/305]

EL ÓRGANO DE VIGILANCIA DE LA AELC (en lo sucesivo «el Órgano»),

VISTO el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (en lo sucesivo, «el Acuerdo EEE») y, en particular, su artículo 61, apartado 1, y su Protocolo 26,

VISTO el Acuerdo entre los Estados de la AELC por el que se instituyen un Órgano de Vigilancia y un Tribunal de Justicia (en lo sucesivo, el «Acuerdo de Vigilancia y Jurisdicción») y, en particular, su artículo 24,

VISTO el Protocolo 3 del Acuerdo de Vigilancia y Jurisdicción (en lo sucesivo, «el Protocolo 3») y, en particular, el artículo 1, apartado 2, de su parte I, el artículo 7, apartado 5, y los artículos 13 y 14 de su parte II,

Después de haber emplazado a los interesados para que remitieran sus observaciones, de conformidad con los citados artículos ⁽¹⁾, y teniendo en cuenta dichas observaciones,

Considerando lo siguiente:

I. HECHOS

1. PROCEDIMIENTO

- (1) El 2 de septiembre de 2011 (ref. nº 607650), las autoridades islandesas notificaron al Órgano, por motivos de seguridad jurídica, ciertas modificaciones a la Ley nº 50/1988 relativa al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «la Ley del IVA»), que afectan al sector de los centros de datos en Islandia. Cuando fueron notificadas al Órgano, las modificaciones habían entrado ya en vigor.
- (2) Mediante carta de 21 de diciembre de 2011 (ref. nº 610293), el Órgano informó a Islandia de que estaba considerando la posibilidad de emitir un requerimiento de suspensión, de conformidad con el artículo 11 de la parte II del Protocolo 3, con respecto a las modificaciones de la Ley del IVA notificadas e invitó a las autoridades islandesas a que presentaran observaciones. Ulteriormente, las autoridades islandesas presentaron sus comentarios y observaciones (ref. nº 622893, 632551 y 638241).
- (3) Mediante carta de 16 de julio de 2012 (ref. nº 640476), el Órgano solicitó información complementaria relativa a las modificaciones del IVA y su aplicación. Las autoridades islandesas respondieron a la solicitud del Órgano mediante carta de 11 de septiembre de 2012 (ref. nº 646375). El 5 de diciembre de 2012, las autoridades islandesas remitieron una carta en la que se resumía su postura con respecto a las normas del IVA aplicables a los servicios prestados por centros de datos y a la importación de servidores (ref. nº 655502) ⁽²⁾.

⁽¹⁾ La Decisión del Órgano de Vigilancia de la AELC nº 3/13/COL, de 16 de enero de 2013, relativa a la incoación de un procedimiento de investigación en relación con determinadas modificaciones a la Ley nº 50/1988, relativa al impuesto sobre el valor añadido aplicables a los clientes de centros de datos islandeses se publicó en el *Diario Oficial de la Unión Europea* (DO C 111 de 18.4.2013, p. 5), y en el Suplemento EEE nº 23 de 18.4.2013, p. 1.

⁽²⁾ Para una descripción más detallada de la correspondencia, véanse los apartados 1 a 6 de la Decisión del Órgano de Vigilancia nº 3/13/COL.

- (4) Mediante Decisión nº 3/13/COL, de 16 de enero de 2013, el Órgano decidió incoar el procedimiento de investigación formal con respecto a determinadas modificaciones a la Ley nº 50/1988, relativa al impuesto sobre el valor añadido aplicables a los clientes de centros de datos islandeses (en lo sucesivo, «la Decisión nº 3/13/COL» o «la Decisión de incoación»).
- (5) Mediante carta de 24 de enero de 2013 (ref. nº 660815), las autoridades islandesas realizaron una notificación previa al Órgano de los cambios que se proponían introducir en la Ley del IVA islandesa. El objetivo de los mismos era derogar las disposiciones que en la decisión de incoación del procedimiento del Órgano se habían considerado, con carácter preliminar, una ayuda incompatible. Mediante carta de 7 de febrero de 2013 (ref. nº 661383), el Órgano informó a las autoridades islandesas de su evaluación preliminar, según la cual, las medidas objeto de notificación previa no constituían ayuda estatal con arreglo al artículo 61, apartado 1, del Acuerdo EEE.
- (6) La Decisión nº 3/13/COL se publicó en el *Diario Oficial de la Unión Europea* y en el Suplemento del EEE el 18 de abril de 2013. Se ofreció a las partes interesadas un plazo de un mes para presentar sus observaciones sobre la decisión de incoación del Órgano. Este recibió observaciones de una de las partes interesadas, a saber, el sector noruego de las TIC (*IKT Norge AS*), por correo electrónico de 27 de mayo de 2013 (ref. nº 678429) y por carta de 15 de agosto de 2013 (ref. nº 680377).
- (7) Por último, mediante carta de 15 de agosto de 2013 (ref. nº 680433), las autoridades islandesas presentaron la información y las aclaraciones solicitadas en la Decisión nº 3/13/COL e informaron oficialmente al Órgano de las medidas adoptadas para suprimir las disposiciones de la Ley del IVA que, con carácter preliminar, se habían considerado una ayuda estatal incompatible.

2. DESCRIPCIÓN DE LAS MEDIDAS

2.1. Consideraciones generales

- (8) En su Decisión nº 3/13/COL, el Órgano de Vigilancia evaluó determinadas modificaciones de la Ley del IVA islandesa que afectan al sector de centros de datos en Islandia. El Parlamento islandés adoptó las modificaciones mediante la Ley nº 163/2010, de 18 de diciembre de 2010 (en lo sucesivo, «la Ley nº 163/2010»), que entró en vigor el 1 de mayo de 2011. Con la entrada en vigor de la Ley nº 163/2010, se introdujeron las siguientes modificaciones en la Ley del IVA:
 - i) no imposición del IVA sobre las prestaciones de servicios por vía electrónica,
 - ii) no imposición del IVA sobre la prestación de servicios mixtos a los clientes de centros de datos,
 - iii) exención del IVA en la importación de servidores.
- (9) La decisión de incoar el procedimiento de investigación formal no abarcaba la primera medida, ni tampoco la segunda en tanto en cuanto esta última está relacionada con los servicios mixtos accesorios a los prestados por vía electrónica. En este contexto, el término «accesorios» se refiere a los servicios indisolubles de los servicios prestados por vía electrónica e intrínsecamente vinculados a los mismos, es decir, aquellos que no pueden facturarse por separado y son necesarios para la prestación y la entrega de los servicios por vía electrónica. Por consiguiente, los servicios que se facturan por separado y que pueden prestarse de forma independiente, como por ejemplo, los de reparación almacenamiento, mantenimiento y consultoría, no pueden considerarse accesorios. En lo sucesivo, únicamente se hace referencia a las medidas no contempladas en la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal con objeto de explicar el contexto general.

2.2. Marco jurídico: El sistema islandés del impuesto sobre el valor añadido

- (10) De conformidad con el artículo 1 de la ley del IVA, «deberá abonarse a la Hacienda pública un impuesto sobre el valor añadido correspondiente a todas las operaciones interiores en todas sus fases, así como a las importaciones de bienes y servicios, tal como dispone la presente Ley». Además, el artículo 2 de Ley del IVA especifica lo siguiente: «La sujeción al impuesto afecta a todos los bienes [...] y servicios». De conformidad con el artículo 3, por sujeto pasivo se entenderá «aquel que venda o entregue bienes o valores a título profesional o con carácter autónomo, o que ejerza actividades o preste servicios sujetos a gravamen.»
- (11) El artículo 11 dispone lo siguiente: «El volumen de negocios imponible de una parte registrada incluirá todas las ventas o entregas de bienes y valores a título oneroso, así como las ventas de actividades y servicios». De conformidad con el artículo 12 de la Ley del IVA, las operaciones relacionadas con determinados bienes y servicios no se incluyen en el volumen de negocios imponible.
- (12) La base de cálculo del impuesto sobre el valor añadido (IVA) sobre las importaciones de bienes es el precio en aduana del bien imponible, que se fija con arreglo a las disposiciones de la Ley de Aduanas nº 88/2005, modificada. El artículo 36 de la Ley del IVA establece determinadas exenciones del impuesto en el momento de la importación, como, por ejemplo, las aplicadas a las mercancías libres de derechos de aduana, a los productos exentos en virtud de acuerdos internacionales, a determinados buques y aeronaves, a las obras de arte, al material impreso enviado gratuitamente y sin fines comerciales a organismos científicos, bibliotecas e instituciones públicas, y a la importación de bienes (distintos del alcohol y las labores del tabaco) cuyo valor no rebase un nivel determinado.

- (13) En la actualidad, el tipo de IVA aplicable en Islandia es del 25,5 %, excepto en el caso de determinados bienes y servicios que figuran en el artículo 14, apartado 2, de la Ley del IVA, a los que se aplica un tipo reducido del 7 %.

2.3. Modificaciones de la Ley nº 163/2010 notificadas por razones de seguridad jurídica

2.3.1. Consideraciones generales

- (14) Por razones de seguridad jurídica, las autoridades islandesas procedieron a la notificación de modificaciones introducidas en la Ley sobre el IVA en forma de tres medidas distintas ya aplicadas mediante los artículos 4 y 12 de la Ley nº 163/2010: 1) la no imposición del IVA sobre las operaciones consistentes en la prestación de servicios por vía electrónica a los no residentes; 2) la no imposición del IVA sobre las operaciones consistentes en la prestación de servicios mixtos a los no residentes por parte de centros de datos de Islandia, y 3) la exención del IVA en las importaciones de servidores y equipos similares por los no residentes para su utilización en centros de datos de Islandia ⁽¹⁾.

2.3.2. No imposición del IVA sobre las prestaciones de servicios por vía electrónica

- (15) De conformidad con el artículo 12, apartado 1, de la Ley del IVA,

«El volumen de negocios imponible no incluirá:

- 1) los bienes objeto de exportación ni el trabajo realizado o los servicios prestados en el extranjero. [...]
 - 10) Las ventas de servicios a partes que no tengan su domicilio ni un centro de actividad en el país, a condición de que los servicios se utilicen íntegramente en el extranjero. [...] Del mismo modo, quedarán excluidas del volumen de negocios imponible las ventas de servicios a partes que no tengan su domicilio ni un centro de actividad en el país, incluso aunque el servicio no se utilice íntegramente en el extranjero, siempre que el comprador pueda, si sus operaciones se registraron en este país, contabilizar el impuesto sobre el valor añadido que grava la adquisición de los servicios como parte del impuesto soportado (véanse los artículos 15 y 16). [...]
- (16) La lista inicial de servicios que se inscriben en el ámbito de aplicación del artículo 12, apartado 1, punto 10, de la Ley del IVA se modificó para excluir de la base imponible del volumen de negocios ⁽²⁾:
- i) «[...] el tratamiento de datos y la transferencia de información» ⁽³⁾,
 - ii) «los servicios prestados por vía electrónica; la utilización de dichos servicios se considerará realizada siempre en el lugar en el que el comprador de los mismos tenga su residencia o su centro de actividad; esto se hace extensivo a la venta por centros de datos de servicios mixtos a los compradores residentes en el extranjero y que no tengan un establecimiento permanente en este país.» ⁽⁴⁾.
- (17) Como consecuencia de estas modificaciones, los clientes no residentes de centros de datos podrían comprar servicios prestados por vía electrónica en Islandia sin pagar el IVA islandés ⁽⁵⁾.

2.3.3. No imposición del IVA sobre la prestación de servicios mixtos a los clientes de centros de datos

- (18) La Ley nº 163/2010 modificó también el artículo 12, apartado 1, punto 10, de la Ley del IVA con objeto de excluir del volumen de negocios imponible los servicios mixtos prestados por centros de datos a los clientes establecidos en el extranjero. Dichos servicios se consideran utilizados en el extranjero y, por lo tanto, no están sujetos al IVA islandés.
- (19) Las autoridades islandesas han explicado que los servicios mixtos están intrínsecamente vinculados a la prestación de servicios por vía electrónica de los centros de datos y son indisociables de la misma, aunque no están comprendidos en este término. Las autoridades islandesas mencionan como ejemplos el alojamiento, la supervisión y la refrigeración de servidores. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre con el concepto de «servicios prestados por vía electrónica», las leyes, reglamentos o directrices no aportan una definición clara del término «servicios mixtos» que aparece en el artículo 12, apartado 1, punto 10, de la Ley del IVA.

⁽¹⁾ En la notificación mencionada, las autoridades islandesas aludían a las tres medidas calificándolas de exenciones del IVA. No obstante, en opinión del Órgano, aplicando la lógica del sistema del IVA, las medidas relacionadas con servicios prestados por vía electrónica y servicios mixtos deberían calificarse más bien de medidas sujetas a un «tipo cero del IVA», ya que, siempre en opinión del Órgano, los proveedores de dichos servicios tienen derecho a deducir el IVA soportado pagado sobre las adquisiciones relacionadas con la prestación en cuestión.

⁽²⁾ Véase el artículo 4 de la Ley nº 163/2010.

⁽³⁾ Véase el artículo 12, apartado 1, punto 10, letra c), de la Ley del IVA.

⁽⁴⁾ Véase el artículo 12, apartado 1, punto 10, letra d) de la Ley del IVA. Las autoridades islandesas explicaron que el término «servicios informáticos» solo cubría una gama limitada de servicios prestados por vía electrónica, y que el objetivo de la modificación era ampliar esta exención a un número mayor de servicios de este tipo.

⁽⁵⁾ Según la definición oficial, facilitada por las autoridades islandesas, el concepto de «servicios prestados por vía electrónica» abarca los «servicios prestados a través de Internet o de otra red, automáticamente con una intervención humana mínima y en cuya prestación constituya un elemento esencial el uso de las tecnologías de la información».

2.3.4. Exención del IVA aplicable a la importación de servidores.

(20) El nuevo artículo 42 A de la Ley del IVA disponía lo siguiente:

«La importación de servidores y equipos similares estará exenta del IVA a condición de que los propietarios sean residentes en otro Estado miembro del EEE o de la AELC, o en las Islas Feroe, y no dispongan de un establecimiento permanente en Islandia en el sentido del artículo 3, punto 4, de la Ley n° 90/2003 del Impuesto sobre la Renta. Por “equipos similares” se entenderá aquellos que sean parte integrante de la funcionalidad de los servidores y sólo puedan ser utilizados por el auténtico propietario real del servidor.».

Se explicó que esta disposición sería objeto de revisión al cabo de dos años de su entrada en vigor.

(21) Conforme a dicha disposición, los propietarios de servidores no residentes estaban exentos del pago del IVA en la importación de servidores y equipos similares en Islandia, siempre que se cumplieran todos los requisitos adicionales siguientes ⁽¹⁾:

- Que el propietario del servidor o servidores y equipos similares fuera un sujeto pasivo a efectos del IVA en relación con las operaciones efectuadas en su país de residencia.
- Que la actividad imponible del propietario del servidor o servidores y equipos similares fuera objeto de registro e imponible en Islandia con arreglo a la Ley sobre el IVA, si se llevara a cabo en dicho país.
- Que los servidores y equipos similares se importaran a Islandia exclusivamente para su utilización y ubicación en un centro de datos con el que el propietario mantuviera relaciones comerciales.
- Que los servidores y equipos similares fueran utilizados exclusivamente por el propietario, y en ninguna otra operación del centro de datos.
- Que el tratamiento de los servidores y equipos similares se efectuara en el extranjero o en beneficio de personas que no fueran residentes o dispusieran un establecimiento permanente en Islandia.

(22) Las autoridades islandesas explicaron que los «equipos similares» necesarios para el funcionamiento de un servidor pueden ser, por ejemplo, ordenadores, cables y otros dispositivos electrónicos. De conformidad con las Directrices remitidas por el Ministerio de Finanzas al Director de Aduanas el 29 de junio de 2011 (en lo sucesivo, «las Directrices»), los servidores se clasifican en la partida arancelaria 8471 y los equipos similares en la partida arancelaria 8517.

(23) Las autoridades islandesas aclararon que los propietarios de los servidores podían ser grandes empresas de fabricación de servidores o empresas más pequeñas que decidieran almacenar en Islandia los servidores adquiridos en el extranjero. Por tanto, la exención cubría situaciones diversas. Además, las autoridades islandesas explicaron que es probable que Islandia sea considerada la sede de la actividad económica («establecimiento permanente», según la terminología de la Ley del Impuesto sobre la Renta n° 90/2003) cuando el cliente de un centro de datos disponga de bienes tales como oficinas, maquinaria o equipo en territorio islandés ⁽²⁾. Sin embargo, en su opinión, únicamente las actividades de las grandes empresas constituirían un «establecimiento permanente» y, en consecuencia, originarían la deuda tributaria del IVA y del impuesto sobre la renta en Islandia ⁽³⁾.

(24) Según las autoridades islandesas, el objetivo de las modificaciones era garantizar que el entorno empresarial de los centros de datos en Islandia fuera comparable, en términos de tratamiento a efectos del IVA, con el de sus competidores que operan en la UE. El objetivo era también mejorar la competitividad de los centros de datos islandeses y fomentar una utilización renovada de los recursos energéticos de Islandia para responder a las necesidades del sector de centros de datos. Según las autoridades islandesas, la exención del IVA en la importación de servidores es inherente al sistema del IVA islandés, puesto que, en virtud del artículo 36, apartado 1, de la Ley del IVA, existe la posibilidad de eximir de dicho impuesto determinadas mercancías importadas. Las autoridades islandesas alegaron asimismo que la mayoría (si no la totalidad) de los sistemas de IVA comparables contemplan excepciones a su ámbito de aplicación basadas en hechos y consideraciones de tipo económico, y que están en consonancia con la naturaleza y la estructura general del sistema tributario.

⁽¹⁾ Véase el artículo 42 A de la Ley del IVA.

⁽²⁾ En este contexto, el representante del sector de centros de datos de Islandia presentó una propuesta con vistas a modificar la Ley del impuesto sobre la renta a fin de que los servidores importados que se ubicaran en centros de datos islandeses y fueran propiedad de no residentes no constituyeran establecimientos permanentes en Islandia. No obstante, el Parlamento desestimó dicha propuesta.

⁽³⁾ Véanse los ejemplos facilitados por las autoridades islandesas en su correo electrónico de 5 de abril de 2011, p. 5: una empresa de servidores de red de un Estado miembro de la UE que alojara sus servidores en una empresa de centro de datos situada en Islandia y que adquiriera servicios de almacenamiento de datos a un centro de datos islandés se consideraría que dispone de un establecimiento permanente en Islandia y por tanto, de conformidad con las normas en vigor, estaría sujeta al IVA (artículo 42 A de la Ley del IVA). Por el contrario, una oficina contable de un Estado miembro de la UE cuya actividad principal no sea alojar datos en servidores no se consideraría que dispone de un establecimiento permanente en Islandia, incluso aunque trasladara sus servidores a un centro de datos islandés con fines de almacenamiento.

2.4. Beneficiarios

- (25) El Órgano identificó tres grupos de beneficiarios potenciales de las medidas notificadas:
- a) cualquier cliente de centros de datos islandeses que esté establecido en el extranjero y que no tenga su residencia permanente en Islandia;
 - b) los importadores de servidores y equipos similares a Islandia para su utilización en centros de datos, e
 - c) indirectamente, los centros de datos establecidos en Islandia.

2.5. Duración

- (26) Las modificaciones de la Ley del IVA entraron en vigor el 1 de mayo de 2011. Las autoridades islandesas no facilitaron indicación alguna sobre la duración de las exenciones expuestas. No obstante, el artículo 42 A fue objeto de revisión al cabo de dos años de su fecha de entrada en vigor, es decir, en mayo de 2013.

3. RAZONES PARA LA INCOACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE INVESTIGACIÓN FORMAL

- (27) En su Decisión nº 3/13/COL, el Órgano analizó en primer lugar si las citadas modificaciones de la Ley del IVA islandesa constituían ayuda estatal y, en caso afirmativo, si la ayuda era compatible con las disposiciones sobre ayudas estatales del Acuerdo EEE.
- (28) La Autoridad llegó a la conclusión de que la primera medida, es decir, la no imposición del IVA a los sujetos pasivos no residentes clientes de los servicios prestados por vía electrónica desde Islandia, estaba en consonancia con el principio general de neutralidad fiscal instaurado en el sistema del IVA de Islandia en particular y del EEE en general. Por lo tanto, no constituía una ayuda estatal en el sentido del artículo 61, apartado 1, del Acuerdo EEE ⁽¹⁾. Por otra parte, se consideró que esta conclusión podía hacerse extensiva a los servicios mixtos en tanto en cuanto podían considerarse accesorios a los servicios prestados por vía electrónica.
- (29) Sin embargo, de acuerdo con el análisis preliminar del Órgano, se consideró que las otras dos medidas suponían una ayuda estatal en el sentido del artículo 61, apartado 1, del Acuerdo EEE. En la Decisión nº 3/13/COL se observaba lo siguiente:
- i) La concesión de una exención fiscal suponía una pérdida de ingresos tributarios equivalente a la concesión de recursos estatales. Ambas medidas implicaban pérdidas de ingresos para el Estado islandés que se materializaban en la no percepción del IVA y, por tanto, suponían una transferencia de recursos estatales.
 - ii) Las medidas conferían una ventaja a los clientes de centros de datos islandeses al eximirlos de cargas que normalmente se habrían sufragado con cargo a sus presupuestos. Por otra parte, la exención de los clientes de centros de datos del pago del IVA normalmente adeudado llevaría aparejada la reducción de sus costes y, por tanto, dichas empresas tendrían mayores incentivos en emprender actividades económicas con los centros de datos de Islandia.
 - iii) La no imposición del IVA sobre los servicios mixtos y la exención del IVA en la importación de servidores eran *a priori* medidas selectivas, ya que beneficiaban solamente a un grupo exclusivo de empresas. Por otra parte, ninguna de las dos medidas parecía constituir una adaptación del régimen general derivada de la naturaleza y estructura del sistema de IVA islandés. Antes bien, las modificaciones se habían adoptado con el objetivo económico y político de atraer a empresas extranjeras para que adquirieran servicios de centros de datos en Islandia y mejorar así la competitividad de este sector específico en el país. Según el dictamen preliminar del Órgano, estas consideraciones no formaban parte de la lógica y naturaleza general de un sistema de imposición al consumo.
 - iv) Por último, el Órgano concluyó que las medidas podían falsear la competencia. Las medidas se introdujeron con la intención deliberada de atraer a clientes no solo integrantes del EEE con el fin de que adquirieran servicios de centros de datos en Islandia. Dado que los clientes en cuestión son empresas que compiten con otras entidades en sus respectivos sectores de actividad en el EEE en su conjunto, las medidas amenazaban con falsear la competencia y afectar al comercio dentro del EEE.
- (30) Además, el Órgano concluyó con carácter preliminar que las excepciones previstas en el artículo 61, apartado 2 o 3, del Acuerdo EEE no se aplicaban a la ayuda analizada. Por consiguiente, a raíz de su valoración preliminar, el Órgano de Vigilancia albergaba dudas sobre si la exención del IVA en la importación de servidores y equipos similares por clientes no residentes para su utilización en centros de datos islandeses, así como la no imposición del IVA sobre las operaciones consistentes en la prestación de servicios mixtos a clientes no residentes de centros de datos islandeses podían considerarse compatibles con el artículo 61, apartado 3, letra c), del Acuerdo EEE.

⁽¹⁾ Para un análisis más detallado, véase el apartado 50 de la Decisión del Órgano de Vigilancia nº 3/13/COL.

4. OBSERVACIONES DE LAS AUTORIDADES ISLANDESAS

- (31) Poco después de la aprobación de la Decisión nº 3/13/COL, las autoridades islandesas informaron al Órgano de que tenían la intención de presentar un proyecto de ley para la derogación de las disposiciones en relación con las cuales se había constatado con carácter preliminar la existencia de una ayuda estatal incompatible. El proyecto de ley fue aprobado por el Parlamento el 13 de marzo de 2013 y entró en vigor inmediatamente; véase la Ley nº 24/2013. La nueva ley incluía una modificación general del artículo 43, apartado 3, de la Ley del IVA, que incorporaba la importación de bienes por parte de empresas extranjeras a las normas relativas a la devolución del IVA a empresas extranjeras. En opinión de las autoridades islandesas, la modificación está en consonancia con el objetivo general de la Ley del IVA, a saber, que el pago del impuesto definitivo recaiga sobre el consumidor final de los bienes o servicios de que se trate.
- (32) Según la información facilitada por la Dirección de Aduanas en relación con el número de importaciones sujetas a la exención del IVA en la importación de servidores de conformidad con lo dispuesto en el artículo 42 A de la Ley nº 50/1988, solo se constató un caso de exención. El importe total en concepto de IVA en ese caso concreto ascendía a 990 445 coronas islandesas (ISK). La Dirección de Aduanas confirmó asimismo que no se había producido ningún otro caso de exención con arreglo a la disposición antes citada ⁽¹⁾.
- (33) Además, las autoridades islandesas facilitaron información remitida por la Dirección de Hacienda relativa a una posible venta de «servicios mixtos» no accesorios a los servicios prestados por vía electrónica, de conformidad con el artículo 12, apartado 1, punto 10, de la Ley nº 163/2010, por parte de centros de datos en funcionamiento. El cuadro que figura a continuación muestra el volumen de negocios imponible a efectos de IVA de las empresas de centros de datos registradas en Islandia, es decir, aquellas entidades registradas como «*atvinnugreim 63.11.0 Gagnavinnsla, hýsing og tengd starfsemi*» (tratamiento de datos, alojamiento de datos y otras actividades conexas) por el Instituto Nacional de Estadística islandés, durante el período comprendido entre el 1 de mayo de 2011 y el 30 de junio de 2013 ⁽²⁾:

| Razón social | Año 2011 | Año 2012 | Año 2013 |
|---|----------|----------|----------|
| Verne Real Estate II hf. | | | |
| Volumen de negocios imponible a efectos del IVA | X | X | X |
| Volumen de negocios sujeto a un tipo cero del IVA | X | X | X |
| Tölvuþjónustan SecureStore ehf. | | | |
| Volumen de negocios imponible a efectos del IVA | X | X | X |
| Volumen de negocios sujeto a un tipo cero del IVA | X | X | X |
| DataCell ehf. | | | |
| Volumen de negocios imponible a efectos del IVA | X | X | X |
| Volumen de negocios sujeto a un tipo cero del IVA | X | X | X |
| Videntifier Technologies ehf. | | | |
| Volumen de negocios imponible a efectos del IVA | X | X | X |
| Volumen de negocios sujeto a un tipo cero del IVA | X | X | X |
| THOR Data Center ehf. | | | |
| Volumen de negocios imponible a efectos del IVA | X | X | X |
| Volumen de negocios sujeto a un tipo cero del IVA | X | X | X |

- (34) Según las autoridades islandesas, la mayor parte de los volúmenes de negocios sujetos a un tipo cero del IVA corresponde probablemente a actividades de exportación ordinarias. Sin embargo, la cifras que figuran en el cuadro anterior no indican de forma específica qué parte del volumen de negocios podría corresponder a los «servicios mixtos».

⁽¹⁾ Véase la carta de la Dirección de Aduanas de 14 de diciembre de 2012.

⁽²⁾ Todas las cifras se expresan en ISK.

- (35) Por último, las autoridades islandesas subrayaron que el importe de los posibles elementos de ayuda detectados parece insignificante. En opinión de las autoridades islandesas, solo una empresa parece haberse beneficiado de la exención del IVA en la importación de servidores contemplada en el artículo 42 A de la Ley del IVA, derogado en la actualidad. Las autoridades islandesas admitieron que no podía descartarse que algunas empresas se hubieran beneficiado de lo dispuesto en el artículo 12, apartado 1, punto 10, ya derogado, en materia de servicios mixtos. No obstante, según esas mismas autoridades, no tendría ninguna utilidad adoptar nuevas medidas con objeto de confirmar la existencia de posibles elementos de ayuda derivados de la aplicación del artículo 12, ahora suprimido, y de la parte del artículo 4, letra b), que cubriría los servicios mixtos, de la Ley nº 163/2010, habida cuenta de la insignificancia de los importes en cuestión, según revela el cuadro anterior.

5. OBSERVACIONES DE IKT NORGE AS

- (36) El Órgano recibió observaciones de un tercero interesado, la empresa IKT Norge AS. Esta declaró, en nombre del sector noruego de las TIC, que era equivocado concluir que, como consecuencia de la exención aplicada en la importación de servidores, las empresas no residentes obtuvieran ventajas económicas frente a las empresas residentes en Islandia. Según IKT Norge, la no imposición del IVA sobre los servicios de centros de datos tampoco brinda ninguna ventaja cuando se trata de clientes que llevan a cabo actividades imponibles. Sin embargo, por lo que se refiere a clientes que no ejercen actividades imponibles, IKT Norge consideró que la modificación introducida por Islandia podía suponer una ventaja económica para los clientes no residentes en ese país.
- (37) En opinión de IKT Norge, la modificación de la ley garantizaba la igualdad de trato entre empresas residentes y no residentes y la introducción de una exención de ese tipo era más efectiva y adecuada que el establecimiento de un régimen de devolución.
- (38) Además, según la empresa, la condición de que únicamente puedan acogerse a la exención las entidades que realicen un tipo de actividad que les habría dado derecho a una deducción fiscal en Islandia, si hubieran sido residentes en ese país, garantiza que las empresas no residentes no puedan obtener en ningún caso los ahorros de los que sí se benefician las empresas del mismo tipo residentes en Islandia. Por tanto, según IKT Norge, resulta difícil considerar que la modificación aporta ventajas económicas a alguno de los supuestos beneficiarios.
- (39) Por lo que se refiere a la no imposición del IVA sobre la prestación de servicios mixtos a los clientes de centros de datos, IKT Norge coincide con las autoridades islandesas en que es difícil desglosar los servicios de los centros de datos y gravarlos por separado. Según la empresa, con el fin de aplicar a los centros de datos de todos los países unas condiciones generales equitativas, sería más lógico definir todos los servicios de los centros de datos como exportaciones, con la obligación por parte del comprador de pagar el IVA sobre el total del precio cobrado por el centro de datos.
- (40) Por último, IKT Norge cree que debería examinarse con más detenimiento el trato dispensado al comprador en los Estados miembros de la UE. Si en virtud de la norma general el pago íntegro al centro de datos islandés está sujeto a tributación en el país de cada comprador, IKT Norge no considera que la modificación islandesa suponga ventaja económica alguna para este grupo. Por el contrario, en ese caso, la no imposición de IVA será una condición necesaria para evitar la doble imposición de estos clientes.

II. EVALUACIÓN

1. EXISTENCIA DE AYUDA ESTATAL A TENOR DEL ARTÍCULO 61, APARTADO 1, DEL ACUERDO EEE

- (41) El artículo 61, apartado 1, del Acuerdo EEE establece lo siguiente:
- «Salvo que el presente Acuerdo disponga otra cosa, serán incompatibles con el funcionamiento del presente Acuerdo, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre las Partes contratantes, las ayudas otorgadas por los Estados miembros de las CE, por los Estados de la AELC o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen con falsear la competencia favoreciendo a determinadas empresas o producciones.».
- (42) Ello implica que una medida constituye ayuda estatal en el sentido del artículo 61, apartado 1, del Acuerdo EEE si se cumplen todas las siguientes condiciones: i) si es otorgada por el Estado o mediante fondos estatales; ii) si confiere una ventaja económica al beneficiario; iii) si es selectiva; y iv) si puede afectar los intercambios comerciales entre las Partes contratantes y falsear la competencia ⁽¹⁾.
- (43) En los capítulos siguientes, las modificaciones de la Ley del IVA islandesa que, en virtud de Decisión nº 3/13/COL, han sido consideradas con carácter preliminar ayudas estatales incompatibles, a saber: i) la exención del IVA en la importación de servidores y equipos similares por clientes no residentes para su utilización en centros de datos islandeses, y (ii) la no imposición del IVA sobre las operaciones consistentes en servicios mixtos prestados a clientes no residentes de centros de datos islandeses, en la medida en que tales servicios no sean accesorios a los prestados por vía electrónica y, por lo tanto, cuyo lugar de prestación deba considerarse Islandia, se evaluarán aplicando los criterios mencionados en el apartado anterior.

⁽¹⁾ Según jurisprudencia reiterada, la calificación de ayuda exige que todas las condiciones se cumplan acumulativamente, véase el asunto C-142/87, Bélgica/Comisión («Tubemeuse») (Rec. 1990, p. I- 959).

1.1. Fondos estatales

- (44) La medida de ayuda debe ser otorgada por el Estado o mediante fondos estatales. La concesión de una exención fiscal implica una pérdida de ingresos fiscales equivalente a la concesión de recursos estatales ⁽¹⁾. Las medidas introducidas con la entrada en vigor de la Ley n° 163/2010 suponen una pérdida de ingresos para el Estado islandés en concepto de IVA no recaudado.

1.2. Ventaja económica

- (45) Para constituir ayuda estatal en el sentido del artículo 61, apartado 1, del Acuerdo EEE, la medida debe conferir una ventaja económica a una empresa. Las empresas son entidades que ejercen una actividad económica, independientemente de su condición jurídica y de su modo de financiación ⁽²⁾. Las actividades económicas son actividades consistentes en ofrecer bienes o servicios en un determinado mercado ⁽³⁾.
- (46) Las medidas confirieron a los beneficiarios directos una ventaja, ya que les eximió de las cargas (es decir, del IVA sobre la adquisición de servicios y la importación de servidores) que deberían haber pagado normalmente con cargo a sus presupuestos.
- (47) Tal como se indica en la Decisión n° 3/13/COL, el pago de impuestos constituye un coste de funcionamiento que se genera en el curso normal de la actividad económica de la empresa y que habitualmente es asumido por esta última. La exención de un determinado impuesto o la no imposición del mismo confiere una ventaja a las empresas beneficiarias debido a la reducción de sus costes de funcionamiento frente a los de otras empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica similar.
- (48) Por lo que se refiere a los servicios, que se consideran prestados en Islandia, de no haberse otorgado la exención, el pago del IVA habría correspondido a su comprador. Así pues, como consecuencia de la no imposición del IVA, los clientes de servicios mixtos gozaron, en principio, de una ventaja económica que se tradujo en un precio de adquisición inferior de los servicios correspondientes.
- (49) Las empresas de otros Estados del EEE y de las Islas Feroe que importan servidores y equipos similares a Islandia para su utilización en centros de datos islandeses obtuvieron una ventaja económica consistente en una reducción de los costes del equipo informático importado como consecuencia de la exención del pago del IVA islandés, según se ha explicado anteriormente. En el curso normal de su actividad, se habría aplicado el IVA sobre dichas mercancías en el momento de su entrada en el territorio aduanero islandés. Así pues, los propietarios de esos servidores y equipos similares importados a Islandia obtuvieron una ventaja económica frente a otros importadores de mercancías.
- (50) Al eximir del IVA a los clientes de los centros de datos situados en Islandia, se redujeron los costes por ellos soportados. Por lo tanto, las empresas en cuestión empezaron a tener mayor interés en emprender negocios con los centros de datos de Islandia.

1.3. Selectividad

- (51) Para constituir ayuda estatal en el sentido del artículo 61, apartado 1, del Acuerdo EEE, la medida debe ser selectiva en el sentido de que favorezca «a determinadas empresas o producciones».
- (52) La evaluación de la selectividad exige determinar si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a determinadas empresas o producciones que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por dicho régimen ⁽⁴⁾. El concepto de ayuda de Estado no se refiere a las medidas que establecen una diferenciación entre empresas y que, en consecuencia, son *a priori* selectivas, cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura general del sistema en el que se inscriben ⁽⁵⁾.
- (53) A continuación, el Órgano evaluará si las modificaciones constituyen medidas selectivas y, en su caso, si se inscriben en la lógica y naturaleza general del sistema del IVA islandés.

1.3.1. Las modificaciones notificadas constituyen a priori medidas selectivas

- (54) La no imposición de IVA sobre los servicios mixtos benefició exclusivamente a determinados grupos de empresas, a saber, los clientes no residentes de centros de datos situados en Islandia.

⁽¹⁾ Véase el apartado 3, punto 3, de las State Aid Guidelines on Business Taxation, el asunto 248/84, Alemania/Comisión (Rec. 1987, p. 4013), y el asunto E-6/98, Reino de Noruega/Órgano de Vigilancia de la AELC, Informes del Tribunal de la AELC, 1999, apartado 34.

⁽²⁾ Asunto C-41/90, Höfner y Elser/Macroton (Rec. 1991, p. I-1979), apartados 21 a 23, y asunto E-5/07, Private Barnehagers Landsforbund/Órgano de Vigilancia de la AELC, Informe del Tribunal de la AELC, 2008, p. 61, apartado 78.

⁽³⁾ Asunto C-222/04 Ministero dell'Economia e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze SpA (Rec. 2006, p. I-289); apartado 108.

⁽⁴⁾ Asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (Rec. 2011, p. I-11113), apartado 75.

⁽⁵⁾ *Ibid.* apartado 145.

- (55) La exención del IVA en la importación de servidores para su utilización en Islandia por clientes extranjeros también benefició a un grupo escogido de empresas. Esta exención solo se aplicó a las empresas extranjeras que importan sus propios servidores a Islandia para su utilización en centros de datos situados en dicho país.
- (56) El hecho de que el número de empresas que puedan acogerse a la exención en virtud de una medida sea elevado, o de que la medida abarque a la totalidad del sector no basta para cuestionar la naturaleza selectiva de dicha medida y, por consiguiente, para descartar su clasificación como ayuda estatal ⁽¹⁾. Por otra parte, el hecho de que la medida de que se trate se rija por criterios objetivos de aplicación horizontal no desvirtúa su carácter selectivo, puesto que solo puede servir para demostrar que las ayudas controvertidas forman parte de un régimen de ayudas y no de una ayuda individual ⁽²⁾.
- (57) El Órgano considera que todas las empresas que obtienen servicios en Islandia prestados por empresas situadas en ese país, o que importan sus propias mercancías para su utilización en Islandia, se encuentran en la misma situación fáctica y jurídica que los beneficiarios de las modificaciones de la Ley del IVA notificadas. Las demás empresas que obtienen servicios de empresas islandesas o importan sus propios bienes para llevar a cabo sus actividades comerciales están sujetas a las normas del IVA generalmente aplicables. El Órgano considera que no hay razón alguna para concluir que las empresas beneficiarias se encontraran en una situación fáctica y jurídica distinta de la de las demás empresas sujetas al régimen fiscal del IVA en Islandia. Por lo tanto, el Órgano concluye que las modificaciones notificadas fueron selectivas.

1.3.2. Lógica y naturaleza general del régimen

- (58) La adopción de una medida fiscal específica o selectiva puede justificarse, no obstante, por la lógica del sistema fiscal ⁽³⁾. Las medidas encaminadas total o parcialmente a eximir a las empresas de un sector específico de las cargas derivadas de la aplicación normal del régimen general pueden constituir una ayuda estatal si tal exención no se justifica por la naturaleza y la lógica del sistema fiscal general ⁽⁴⁾. El Órgano debe apreciar si el trato diferenciado en materia de ventajas o cargas que introduce la medida fiscal en cuestión y que se aplica a las empresas se deriva de la naturaleza o de la estructura del régimen general aplicable. En caso de que esa diferenciación se basara en objetivos distintos de los perseguidos por el régimen general, la medida se consideraría en principio selectiva.
- (59) Según jurisprudencia reiterada, corresponde al Estado de la AELC que ha introducido tal diferenciación entre empresas demostrar que esta se justifica efectivamente por la naturaleza y la estructura del sistema en cuestión ⁽⁵⁾. El Órgano debe examinar posteriormente si una modificación determinada de la normativa fiscal responde a los objetivos inherentes al propio régimen fiscal o persigue otra finalidad.
- (60) Según la información facilitada por las autoridades islandesas, el objetivo de las modificaciones notificadas era situar el sector islandés de los centros de datos a un nivel comparable al de la UE. La no imposición del IVA sobre los servicios mixtos y la exención del IVA en la importación de servidores son medidas que se concibieron con la intención de atraer a Islandia al sector de servicios, caracterizado por su movilidad (y su sensibilidad a las cuestiones tributarias), y, en particular, al de servicios de centros de datos.
- (61) Es importante indicar que, en el caso que nos ocupa, el marco fiscal de referencia, con relación al cual debe examinarse si el objetivo perseguido con las modificaciones notificadas está en consonancia con la naturaleza y la lógica general del sistema, es el sistema islandés del IVA.
- (62) Tal como se señaló en la Decisión n° 3/13/COL, las leyes, reglamentos o directrices islandeses no aportan ninguna definición precisa del término «servicios mixtos». Se trata de un término vago y no es posible determinar que todos los servicios mixtos prestados por los centros de datos islandeses a clientes no residentes se utilicen y disfruten realmente en el extranjero. Las autoridades islandesas mencionaron como ejemplo de servicios mixtos el

⁽¹⁾ Asunto C-75/97, Bélgica/Comisión (Rec. 1999, p. I-3671), apartado 32; asunto C-143/99, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (Rec. 2011, p. I-8365), apartado 48; y asunto C-409/00, España/Comisión (Rec. 2003, p. I-1487), apartado 48.

⁽²⁾ Véase el asunto C-409/00, España/Comisión (Rec. 2003, p. I-1487), apartado 49.

⁽³⁾ Asunto E-6/98, Noruega/Órgano de Vigilancia de la AELC, Informe del Tribunal del AELC 2009, p. 76, apartado 38; asuntos acumulados E-5/04, E-6/04 y E-7/04, Fesil y Finnfiord, PIL y otros y Noruega/Órgano de Vigilancia de la AELC, Informe del Tribunal de la AELC 2005, p. 117, apartados 84 y 85; asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99 Territorio Histórico de Álava y otros/Comisión (Rec. 2002, p. II-1275), apartado 163; asunto C-143/99, Adria-Wien Pipeline (Rec. 2001, p. I-8365), apartado 42; asunto T-308/00, Salzgitter/Comisión (Rec. 2004, p. II-1933), apartado 42; asunto C-172/03, Wolfgang Heiser (Rec. 2005, p. I-1627), apartado 43, y asunto C-279/08 P, Comisión/Países Bajos (Rec. 2011, p. I-7671), apartado 62.

⁽⁴⁾ Asunto E-6/98 Noruega/Órgano de Vigilancia de la AELC, citado anteriormente, apartado 38; asuntos acumulados E-5/04, E-6/04 y E-7/04, Fesil y Finnfiord, PIL y otros y Noruega/Órgano de Vigilancia de la AELC, antes citados, apartados 76 a 89; asunto 173/73, Italia/Comisión (Rec. 1974, p. 709), apartado 16.

⁽⁵⁾ Asunto E-6/98, Noruega/Órgano de Vigilancia de la AELC, antes citado, apartado 67; asunto C-159/01, Reino de los Países Bajos/Comisión (Rec. 2004, p. I- 4461), apartado 43; asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/9 P, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, antes citado, apartado 146.

alojamiento, la supervisión y la refrigeración de servidores. No obstante, el término «servicios mixtos» parece englobar asimismo otros servicios que se prestan de forma patente en Islandia y que, por tanto, en circunstancias normales deberían estar sujetos al IVA, como por ejemplo, los servicios de mantenimiento y almacenamiento.

- (63) En la medida en que los servicios mixtos sean indisociables de los servicios prestados por vía electrónica y estén intrínsecamente vinculados a ellos, y en la medida en que se utilicen y disfruten en el extranjero, se les aplicarán las mismas consideraciones en materia de neutralidad fiscal que a los servicios prestados por vía electrónica ⁽¹⁾. Por lo tanto, la no imposición del IVA sobre esos servicios mixtos que son, en este sentido, «accesorios» a los servicios prestados por vía electrónica por centros de datos islandeses a sus clientes no residentes se inscriben en la naturaleza y la lógica del sistema del IVA.
- (64) Las autoridades islandesas alegaron que, por lo que respecta a los servicios mixtos que no pueden considerarse utilizados y disfrutados en el extranjero, la mayoría de los sistemas del IVA comparables contienen algunas normas relativas a los bienes y servicios que no se incluyen en el volumen de negocios imponible y que, por consiguiente, están exentos del pago del IVA. Por tanto, el objetivo de las modificaciones era garantizar que el entorno empresarial de los centros de datos en Islandia, en términos de tratamiento a efectos del IVA, fuera comparable con el de los competidores activos en la UE.
- (65) El Órgano considera que el hecho de que otros sistemas del IVA prevean determinadas excepciones no justifica, en sí mismo, la no imposición del IVA en Islandia. Incluso en el supuesto de que la medida tuviese por objeto compensar las desventajas a las que se enfrenta el sector de los centros de datos islandés, no podría, en ningún caso, justificarse por el hecho de que esté destinada a corregir el falseamiento de la competencia en el mercado de servicios de centros de datos del EEE. Según jurisprudencia reiterada, el hecho de que un Estado del EEE se proponga, mediante medidas unilaterales, aproximar las condiciones de competencia en un determinado sector económico a las existentes en otros lugares del EEE no priva a esas medidas de su carácter de ayudas ⁽²⁾. Si una determinada excepción se atiene a la lógica del sistema, ha de evaluarse entonces en primer lugar con respecto al sistema fiscal de referencia, en este caso, el sistema del IVA islandés ⁽³⁾.
- (66) El objetivo de favorecer la producción de bienes islandeses o mejorar las condiciones competitivas de las empresas islandesas frente a sus competidoras establecidas en otros países del EEE no se atiene a la naturaleza ni a la lógica general del sistema del IVA islandés. En efecto, la Ley del IVA islandesa no incluye disposiciones destinadas a favorecer los bienes o servicios islandeses frente a los extranjeros. No es posible alegar objetivos de política exterior, como por ejemplo, el de mejorar la competitividad del sector islandés de centros de datos y fomentar el nuevo uso de recursos energéticos islandeses, que no son inherentes al sistema de referencia, para justificar excepciones al sistema ⁽⁴⁾.
- (67) A tenor de cuanto se ha expuesto, el Órgano considera que la no imposición de IVA sobre los servicios mixtos que sean disociables y no estén intrínsecamente vinculados a los servicios prestados por vía electrónica no puede considerarse conforme a la naturaleza y lógica general del sistema del IVA islandés.
- (68) En relación con la importación de servidores, las autoridades islandesas alegaron que el artículo 36, apartado 1, de la Ley del IVA prevé la posibilidad de eximir del IVA bienes importados concretos, y que, por lo tanto, la exención del IVA en la importación de determinados bienes es inherente al sistema del IVA. Además, aducen que la mayoría de los sistemas de IVA prevén ciertas excepciones que se basan en la realidad económica y la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal del país en cuestión.
- (69) El Órgano considera que las exenciones previstas en el artículo 36, apartado 1, (obras de arte importadas por el propio autor, obras literarias específicas, vehículos de salvamento, mercancías exentas de derechos de aduana, etc.) son muy limitadas y no están vinculadas necesariamente al ejercicio de una actividad económica. Por el contrario, las empresas que se benefician de la exención del IVA en la importación de servidores llevarán a cabo dicha importación como una parte intrínseca de sus actividades económicas. Como se ha señalado anteriormente, la norma principal de la Ley del IVA islandesa dispone que las actividades económicas deben ser objeto de gravamen y que el IVA ha de pagarse a la Hacienda pública con respecto a todas las operaciones interiores en todas sus fases, así como con respecto a las importaciones de bienes y servicios ⁽⁵⁾. Las autoridades islandesas no han aportado ningún ejemplo de exenciones similares aplicadas a un sector específico y recogidas en la Ley del IVA islandesa para justificar las modificaciones.
- (70) Las autoridades islandesas han invocado además un principio según el cual, cuando la cesión de los bienes se efectúa exclusivamente a efectos de la prestación de un servicio y no implica un cambio de titularidad, dicha cesión forma parte de la prestación del servicio y, por tanto, no se grava por separado a efectos del IVA. No obstante, las autoridades islandesas no han explicado el fundamento jurídico de ese principio ni por qué era necesario adoptar una disposición especial relativa a la exención del IVA en la importación de servidores y equipos similares si dicha importación se inscribiría en cualquier caso en el ámbito de aplicación del principio en cuestión.

⁽¹⁾ Véanse los apartados 50 a 51 de la Decisión del Órgano de Vigilancia n.º 3/13/COL.

⁽²⁾ Asunto C-372/97, Italia/Comisión (Rec. 2004, p. I-3679), apartado 67 y asunto C-172/03, Heiser (Rec. 2005, p. I-1627), apartado 54.

⁽³⁾ Véase el asunto T-210/02, RENV British Aggregates Association/Comisión (Rec. 2012, p. II-0000), apartados 49-50 y asuntos acumulados C-106/09 P y C-107/09 P, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (Rec. 2011, p. I-11113), apartados 75 y 90.

⁽⁴⁾ Véanse los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/09, Paint Graphos y otros (Rec. 2011, p. I-7611), apartado 70.

⁽⁵⁾ Véase el artículo 1 de la Ley n.º 50/1988, relativa al impuesto sobre el valor añadido.

- (71) El Órgano considera que la exención del pago del IVA en la importación de servidores y la no imposición del IVA sobre los servicios mixtos no constituyen una adaptación de un régimen general derivada de la naturaleza y la estructura del sistema del IVA islandés. Por el contrario, las modificaciones parecen haberse adoptado con el objetivo económico y político ⁽¹⁾ de estimular la adquisición, por empresas extranjeras, de servicios de centros de datos en Islandia y mejorar así la competitividad de este sector en el país ⁽²⁾. En opinión del Órgano, estas consideraciones no forman parte de la lógica y la naturaleza general de un sistema de imposición al consumo ⁽³⁾.
- (72) Las autoridades islandesas alegan que las medidas en cuestión suponen un intento de adaptar el sistema del IVA islandés a los sistemas del IVA de los Estados miembros de la UE, a fin de dotar al sector nacional de centros de datos de un entorno competitivo similar al existente en la UE. En la Decisión nº 3/13/COL, el Órgano solicitó a las autoridades islandesas que facilitaran información más sustancial no solo en apoyo de su afirmación de que las nuevas modificaciones del IVA son un reflejo de los sistemas del IVA de los Estados miembros de la UE, sino, lo que es más importante, de que las modificaciones se atienen a la lógica del régimen del IVA islandés. No obstante, las autoridades islandesas no remitieron ninguna observación adicional al respecto.
- (73) A la luz de todo lo anterior, el Órgano considera que la exención del IVA en la importación de servidores y la no imposición del IVA sobre los servicios mixtos no se atienen ni a la lógica ni a la naturaleza general del sistema del IVA islandés.

1.4. Falseamiento de la competencia y efecto en las relaciones comerciales entre las Partes contratantes

- (74) Por último, para que la medida sea considerada una ayuda estatal en el sentido del artículo 61, apartado 1, del Acuerdo EEE, debe poder falsear la competencia y afectar a los intercambios entre las Partes contratantes del mismo.
- (75) Según jurisprudencia reiterada, el mero hecho de que una medida refuerce la posición de una empresa frente a otras empresas competidoras a escala comercial dentro del EEE se considera suficiente para llegar a la conclusión de que puede afectar a los intercambios comerciales entre las Partes contratantes y falsear la competencia entre las empresas establecidas en otros Estados del EEE ⁽⁴⁾.
- (76) Las dos medidas analizadas tenían como destinatarias a entidades establecidas fuera de Islandia, en particular en países del EEE. Estas empresas se beneficiarían de las medidas si adquirieran servicios de los centros de datos islandeses. A su vez, los centros de datos islandeses compiten con operadores de servicios similares en la UE. Por otro lado, las medidas se introdujeron con la intención deliberada de captar clientes no solo pertenecientes al EEE, con el fin de que adquirieran servicios de centros de datos en Islandia. Dado que dichos clientes son empresas que operan en competencia con otras entidades en sus respectivos sectores en todo el EEE, las medidas, por consiguiente, pudieron afectar a los intercambios entre las Partes contratantes del Acuerdo EEE y falsear o amenazar con falsear la competencia en el EEE.

1.5. Conclusión respecto de la existencia de ayuda estatal

- (77) A la luz de las anteriores consideraciones, el Órgano concluye que las medidas objeto de análisis, es decir, la exención del IVA en las importaciones de servidores y equipos similares por clientes no residentes para su utilización en centros de datos islandeses y la no imposición del IVA sobre las operaciones llevadas a cabo por los centros de datos, salvo los servicios «accesorios» a los prestados por vía electrónica, constituyen una ayuda estatal en el sentido del artículo 61, apartado 1, del Acuerdo EEE. En las condiciones anteriormente mencionadas, es necesario por tanto evaluar si las medidas pueden considerarse compatibles con el funcionamiento del Acuerdo EEE.

2. REQUISITOS DE PROCEDIMIENTO

- (78) De conformidad con el artículo 1, apartado 3, de la parte I del Protocolo 3, «el Órgano de Vigilancia de la AELC será informado de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones.[...] El Estado interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva.».
- (79) Las autoridades islandesas no notificaron al Órgano las medidas de ayuda con la suficiente antelación a su aplicación el 1 de mayo de 2011. Además, las autoridades islandesas ejecutaron las medidas antes de que el Órgano tomara una decisión definitiva al respecto. Por consiguiente, el Órgano concluye que las autoridades islandesas no han cumplido con sus obligaciones con arreglo al artículo 1, apartado 3, de la parte I del Protocolo 3. La concesión de las ayudas es, por tanto, ilegal.

⁽¹⁾ Carta de notificación de 2 de septiembre de 2011.

⁽²⁾ Véanse los asuntos acumulados E-17/10 y E-6/11, Principado de Liechtenstein y VTM Fundmanagement/Órgano de Vigilancia de la AELC, Informe del Tribunal de la AELC 2012, p. 117, apartado 76.

⁽³⁾ Véase, como argumentación similar, el apartado 95 de la Decisión 2003/515/CE de la Comisión, de 17 de febrero de 2003, relativa al régimen de ayudas ejecutado por los Países Bajos en favor de las actividades de financiación internacional (DO L 180 de 18.7.2003, p. 52).

⁽⁴⁾ Asunto E-6/98, Noruega/Órgano de Vigilancia de la AELC, Informe del Tribunal de la AELC 1999, p. 76, apartado 59; asunto 730/79, Philip Morris/Comisión (Rec. 1980, p. 2671), apartado 11.

3. EVALUACIÓN DE LA COMPATIBILIDAD

- (80) Las autoridades islandesas no han aducido ningún argumento que demuestre que la ayuda estatal que implican las medidas relativas al IVA descritas anteriormente podría considerarse una ayuda estatal compatible.
- (81) Las medidas de ayuda contempladas por el artículo 61, apartado 1, del Acuerdo EEE son generalmente incompatibles con el funcionamiento de este Acuerdo, a menos que puedan acogerse a alguna de las excepciones previstas en el artículo 61, apartados 2 o 3, del mismo.
- (82) La excepción prevista en el artículo 61, apartado 2, no es aplicable a la ayuda en cuestión, ni persigue ninguna de las finalidades enumeradas en dicha disposición. Tampoco es aplicable en este caso el artículo 61, apartado 3, letras a) o b), del Acuerdo EEE. Por otro lado, el Órgano no ha recibido ninguna información que demuestre que los beneficiarios de la ayuda están situados en una región que puede acogerse a ayudas regionales con arreglo al artículo 61, apartado 3, letra c), del Acuerdo EEE. Tampoco es aplicable en el presente caso la excepción prevista en el artículo 59, apartado 2, del Acuerdo EEE.
- (83) A la vista de todo lo expuesto, el Órgano concluye que la exención del IVA en la importación de servidores y equipos similares por clientes no residentes para su utilización en centros de datos islandeses, y la no imposición del IVA sobre las operaciones consistentes en servicios mixtos prestados a clientes no residentes de los centros de datos islandeses, en la medida en que dichos servicios no sean accesorios a los prestados por vía electrónica, no se justifican en virtud de las disposiciones sobre ayudas estatales del Acuerdo EEE.

4. CONFIANZA LEGÍTIMA Y SEGURIDAD JURÍDICA

- (84) Los beneficiarios de una ayuda pueden invocar los principios jurídicos fundamentales de confianza legítima y seguridad jurídica para oponerse a una orden de recuperación de una ayuda concedida ilegalmente. No obstante, dichos principios solo se aplican en circunstancias excepcionales y las empresas solo pueden, en principio, depositar una confianza legítima en la legalidad de la ayuda si esta ha sido otorgada de conformidad con el procedimiento de notificación al Órgano (o a la Comisión Europea, según el caso) ⁽¹⁾. Se trata de un principio que ha sido ratificado por el Tribunal de Justicia en los siguientes términos: «En una situación como la del asunto principal, tampoco cabe admitir la existencia de una circunstancia excepcional a la luz del principio de seguridad jurídica, dado que el Tribunal de Justicia ya ha afirmado, en esencia, que, hasta que la Comisión no adopte una decisión de aprobación, [...], el beneficiario no tiene certeza alguna acerca de la legalidad de la ayuda, de modo que no pueden invocarse ni el principio de protección de la confianza legítima ni el de la seguridad jurídica» ⁽²⁾.
- (85) En principio, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha establecido que la confianza legítima en la legalidad de una ayuda solo puede alegarse si esta se ha concedido ateniéndose al procedimiento previsto en el artículo 1, apartado 3, de la parte I del Protocolo 3 ⁽³⁾ y señala, a este respecto, que todo agente económico diligente debe normalmente estar en condiciones de determinar si se ha seguido este procedimiento ⁽⁴⁾.
- (86) No obstante, el Tribunal ha aceptado asimismo que en circunstancias excepcionales el beneficiario de una ayuda cuya concesión es ilegal por no haber sido notificada puede alegar confianza legítima en su legalidad para oponerse a la devolución de la misma ⁽⁵⁾. El Tribunal de Justicia sostiene que una entidad puede invocar el principio de protección de la confianza legítima cuando una autoridad comunitaria le haya llevado a albergar expectativas que estén fundadas ⁽⁶⁾. El Órgano no ha actuado de tal forma y, lo que es más, su decisión de desautorizar las medidas de ayuda selectivas en el ámbito fiscal deberían haber dejado patente que las medidas relativas al IVA en favor de determinadas empresas o grupos de empresas debían serle notificadas ⁽⁷⁾.

⁽¹⁾ Asunto C-5/89, Comisión/Alemania (Rec. 1990, p. I-3437), apartado 14; asunto C-169/95, Comisión/España (Rec. 1997, p. I-135), apartado 51; asunto C-24/95, Land Rheinland-Pfalz/Alcan Deutschland GmbH (Rec. 1997, p. I-1591), apartado 25.

⁽²⁾ Asunto C1-09, Centre d'Exportation du Livre Français (CELF), Ministre de la Culture et la Communication/Société Internationale de Diffusion et d'Édition (Rec. 2010, p. I-02099), apartado 53. Véase también el asunto C-91/01, Italia/Comisión (Rec. 2004, p. I-4355), apartados 66 y 67.

⁽³⁾ Asunto C-5/89, Comisión/Alemania (Rec. 1990, p. I-3437), apartado 14, y Regione Autonoma della Sardegna/Comisión (Rec. 2005, p. II-2123), apartado 64.

⁽⁴⁾ Asunto C-5/89, Comisión/Alemania (Rec. 1990, p. I-3437), apartado 14; asunto C-169/95, España/Comisión (Rec. 1997, p. II-135), apartado 51.

⁽⁵⁾ Asuntos acumulados C-183/02 P y C-187/02 P, Demesa y Territorio Histórico de Álava/Comisión (Rec. 2004, p. I-10609), apartado 51.

⁽⁶⁾ Asunto T-290/97, Mehibas Dordstelaan/Comisión (Rec. 2000, p. II-15); asuntos C-182/03 y C-217/03, Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión (Rec. 2006, p. I-05479), apartado 147.

⁽⁷⁾ Véase la Decisión del Órgano de Vigilancia de la AELC n° 106/95/COL, de 31 de octubre de 1995, relativa a la concesión de una exención del impuesto básico sobre envases no reutilizables de bebidas a los envases de vidrio (DO L 124 de 23.5.1996, p. 30, y Suplemento EEE n° 23 de 23.5.1996, p. 75), la Decisión del Órgano de Vigilancia de la AELC n° 145/97/COL, de 14 de mayo de 1997, relativa a las ayudas estatales concedidas en forma de fiscalidad de la seguridad social diferenciadas por región y la Decisión del Órgano de Vigilancia de la AELC n° 97/10/COL, de 24 de marzo de 2010, relativa a la imposición de las compañías de seguros cautivas con arreglo a la Ley fiscal de Liechtenstein (Liechtenstein) (DO L 261 de 27.9.2012, p. 1, y Suplemento EEE n° 53 de 27.9.2012, p. 1).

- (87) A la luz de cuanto se ha expuesto, el Órgano no admite que los argumentos relativos a la seguridad jurídica o la confianza legítima sean válidos en este caso concreto, habida cuenta de la jurisprudencia del Tribunal y del extenso ámbito de aplicación del artículo 61 del Acuerdo EEE y del artículo 107 del TFUE. La conclusión de que las medidas relativas al IVA objeto del procedimiento formal de investigación podían constituir una ayuda estatal era claramente previsible en todo momento.

5. RECUPERACIÓN

- (88) Al haberse otorgado sin previa notificación al Órgano, la ayuda constituye una ayuda ilegal a efectos del artículo 1, letra f), de la parte II del Protocolo 3. De lo dispuesto en el artículo 14 de la parte II del Protocolo 3, se deduce que el Órgano decidirá que se debe recuperar de los beneficiarios cualquier ayuda ilegal incompatible con las normas sobre ayudas estatales de conformidad con lo establecido en el Acuerdo EEE.
- (89) El Órgano considera que no existe ningún principio general que impida la devolución en el presente caso. Según jurisprudencia reiterada, la supresión de una ayuda estatal concedida ilegalmente mediante su recuperación es la consecuencia lógica de la constatación de su ilegalidad. Por lo tanto, la recuperación de la ayuda estatal concedida ilegalmente con el fin de restaurar la situación previamente existente no puede considerarse en principio desproporcionada con respecto a los objetivos del Acuerdo EEE en materia de ayudas estatales.
- (90) Mediante la devolución de la ayuda, los beneficiarios pierden la ventaja de la que han disfrutado frente a sus competidores en el mercado, y queda restablecida la situación anterior al pago de la ayuda ⁽¹⁾. De esa función de devolución resulta asimismo que, como norma general, salvo circunstancias excepcionales, el Órgano no rebasará los límites de su facultad discrecional cuando pida a la AELC que recupere las sumas concedidas en concepto de ayudas ilegales, ya que lo único que hace es restablecer la situación anterior ⁽²⁾. Por otro lado, habida cuenta del carácter imperativo del control de las ayudas estatales que lleva a cabo el Órgano en virtud del Protocolo 3 del Acuerdo sobre Vigilancia y Jurisdicción, las empresas beneficiarias de una ayuda solo pueden, en principio, depositar su confianza legítima en la validez de la ayuda cuando esta se haya concedido observando el procedimiento que prevé dicho Protocolo ⁽³⁾. En el presente caso no se observan circunstancias excepcionales que puedan haber infundido confianza legítima en los beneficiarios de la ayuda.
- (91) La recuperación de la ayuda estatal indebidamente concedida debe incluir intereses compuestos, de conformidad con el artículo 14, apartado 2, de la parte II del Protocolo 3, y con los artículos 9 y 11 de la Decisión 195/04/COL de 14 de julio de 2004 ⁽⁴⁾.
- (92) Hasta el momento, las autoridades islandesas solo han facilitado información limitada respecto del importe de las ayudas concedidas con arreglo a las modificaciones de la Ley nº 163/2010. Por otra parte, no han proporcionado información suficiente sobre el número de beneficiarios potenciales de las medidas ni sobre la identidad de los mismos. Se invita a las autoridades islandesas a proporcionar información precisa y detallada sobre el importe de la ayuda concedida y los beneficiarios de la misma.

6. CONCLUSIÓN

- (93) Basándose en las consideraciones anteriores, el Órgano concluye que las autoridades islandesas han aplicado ilegalmente la ayuda en cuestión, infringiendo lo dispuesto en el artículo 1, apartado 3, de la Parte I del Protocolo 3.
- (94) La ayuda estatal concedida en virtud de las disposiciones de la Ley nº 163/2010, es decir, la exención del IVA en la importación de servidores y equipos similares por clientes no residentes para su utilización en centros de datos islandeses, y la no imposición de IVA sobre los servicios mixtos prestados a clientes no residentes de centros de datos islandeses en la medida en que tales servicios no sean accesorios a los servicios prestados por vía electrónica, es incompatible con el funcionamiento del Acuerdo EEE por las razones anteriormente indicadas y debe ser recuperada con efecto a partir de la fecha de su concesión.

⁽¹⁾ Véanse los asuntos acumulados E-17/10 y E-6/11, Principado de Liechtenstein y VTM Fundmanagement/Órgano de Vigilancia de la AELC, Informe del Tribunal de la AELC 2012, p. 117, apartados 141-142.

⁽²⁾ Asunto C-75/97, Bélgica/Comisión (Rec. 1999, p. I-3671), apartado 66 y asunto C-310/99, Italia/Comisión (Rec. 2002, p. I-2289), apartado 99.

⁽³⁾ Asunto C-169/95, España/Comisión (Rec. 1997, I-135), apartado 51.

⁽⁴⁾ Modificada por la Decisión del Órgano de Vigilancia de la AELC nº 789/08/COL, de 17 de diciembre de 2008, por la que se modifica la Decisión del Colegio nº 195/04/COL, relativa a las disposiciones de aplicación del artículo 27 de la parte II del Protocolo 3 al Acuerdo entre los Estados de la AELC por el que se instituyen un Órgano de Vigilancia y un Tribunal de Justicia en lo relativo a los impresos para la notificación de ayudas (DO L 340 de 22.12.2010, p. 1, y Suplemento EEE nº 72 de 22.12.2010, p. 1).

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:

Artículo 1

Las disposiciones establecidas mediante los artículos 4 y 12 de la Ley nº 163/2010, es decir, la exención del IVA en la importación de servidores y equipos similares por clientes no residentes para su utilización en centros de datos islandeses, y la no imposición del IVA sobre los servicios mixtos que sean disociables de los servicios prestados por vía electrónica y no estén vinculados intrínsecamente a ellos, prestados a clientes no residentes de centros de datos islandeses suponen una ayuda estatal incompatible con el funcionamiento del Acuerdo EEE.

Artículo 2

Las autoridades islandesas adoptarán todas las medidas necesarias para recuperar del beneficiario o los beneficiarios la ayuda contemplada en el artículo 1 y que se puso ilegalmente a disposición de estos últimos desde el 1 de mayo de 2011 hasta el 13 de marzo de 2013.

Artículo 3

La recuperación se efectuará sin demora y, en cualquier caso, en el plazo de cuatro meses a partir de la fecha de la presente Decisión, y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional, siempre que estos permitan la ejecución inmediata y efectiva de la Decisión.

La ayuda que debe recuperarse incluirá intereses e intereses compuestos desde la fecha en que la ayuda se puso a disposición de los beneficiarios hasta la fecha de su recuperación.

Los intereses se calcularán de conformidad con el artículo 9 de la Decisión nº 195/04/COL del Órgano de Vigilancia de la AELC ⁽¹⁾.

Artículo 4

A más tardar el 8 de julio de 2014, Islandia informará al Órgano del importe total (capital principal e intereses) que debe recuperarse del beneficiario y de las medidas previstas o adoptadas para recuperar la ayuda.

A más tardar el 8 de septiembre de 2014, Islandia deberá haber ejecutado la Decisión del Órgano y recuperado el importe íntegro de la ayuda.

Artículo 5

El destinatario de la presente Decisión es Islandia.

Artículo 6

El texto en lengua inglesa es el único auténtico.

Hecho en Bruselas, el 8 de mayo de 2014.

Por el Órgano de Vigilancia de la AELC

Oda Helen SLETNES
Presidenta

Frank J. BÜCHEL
Miembro del Colegio

⁽¹⁾ Modificada por la Decisión nº 789/08/COL del Órgano de Vigilancia de la AELC.