

III

(Outros actos)

ESPAÇO ECONÓMICO EUROPEU

DECISÃO DO ÓRGÃO DE FISCALIZAÇÃO DA EFTA

N.º 193/14/COL

de 8 de maio de 2014

no que diz respeito a certas alterações do Ato n.º 50/1988 relativo ao imposto sobre o valor acrescentado aplicáveis aos clientes dos centros de dados islandeses (Islândia) [2015/305]

O Órgão de Fiscalização da EFTA (a seguir designado «Órgão de Fiscalização»),

TENDO EM CONTA o Acordo sobre o Espaço Económico Europeu (a seguir designado «Acordo EEE»), nomeadamente o artigo 61.º, n.º 1, e o Protocolo n.º 26,

TENDO EM CONTA o Acordo entre os Estados da EFTA relativo à criação de um Órgão de Fiscalização e de um Tribunal de Justiça (a seguir designado «Acordo relativo ao Órgão de Fiscalização e ao Tribunal»), nomeadamente o artigo 24.º,

TENDO EM CONTA o Protocolo n.º 3 do Acordo relativo ao Órgão de Fiscalização e ao Tribunal (a seguir designado «Protocolo n.º 3»), nomeadamente o artigo 1.º, n.º 2, da Parte I e o artigo 7.º, n.º 5, bem como os artigos 13.º e 14.º, da Parte II.

APÓS ter convidado as partes interessadas a apresentar as suas observações nos termos das referidas disposições ⁽¹⁾ e tendo em conta essas observações,

Considerando o seguinte:

I. FACTOS

1. PROCEDIMENTO

- (1) Em 2 de setembro de 2011 (documento n.º 607650), as autoridades islandesas comunicaram ao Órgão de Fiscalização, por razões de segurança jurídica, várias alterações do Ato n.º 50/1988 relativo ao imposto sobre o valor acrescentado («Ato IVA»), que afetam o setor dos centros de dados na Islândia. As alterações já haviam entrado em vigor aquando da notificação ao Órgão de Fiscalização.
- (2) Por carta de 21 de dezembro de 2011 (documento n.º 610293), o Órgão de Fiscalização informou a Islândia que ponderava a possibilidade de emitir uma injunção de suspensão, em conformidade com o artigo 11.º da Parte II do Protocolo n.º 3, no que se refere às alterações notificadas ao Ato IVA, tendo convidado as autoridades islandesas a apresentar observações. As autoridades islandesas apresentaram, posteriormente, os seus comentários e observações (documentos n.ºs 622893, 632551 e 638241).
- (3) Por carta de 16 de julho de 2012 (documento n.º 640476), o Órgão de Fiscalização solicitou informações adicionais no que respeita às alterações ao IVA e à sua aplicação. As autoridades islandesas responderam ao pedido do Órgão de Fiscalização por carta de 11 de setembro de 2012 (documento n.º 646375). Em 5 de dezembro de 2012, as autoridades islandesas apresentaram uma carta que resumia a sua posição relativamente às regras em matéria de IVA aplicáveis aos serviços dos centros de dados e à importação de servidores (documento n.º 655502) ⁽²⁾.

⁽¹⁾ A Decisão do Órgão de Fiscalização da EFTA n.º 3/13/COL, de 16 de janeiro de 2013, de dar início ao procedimento formal de investigação no que se refere a certas alterações do Ato n.º 50/1988 relativo ao imposto sobre o valor acrescentado aplicáveis aos clientes dos centros de dados islandeses foi publicada no *Jornal Oficial da União Europeia* (JO C 111 de 18.4.2013, p. 5), e no *Suplemento EEE* n.º 23 de 18.4.2013, p. 1.

⁽²⁾ Para uma descrição mais pormenorizada da correspondência, ver n.ºs 1 a 6 da Decisão do Órgão de Fiscalização n.º 3/13/COL.

- (4) O Órgão de Fiscalização decidiu, mediante Decisão n.º 3/13/COL, de 16 de janeiro de 2013, dar início ao procedimento formal de investigação em relação a certas alterações do Ato n.º 50/1988 relativo ao imposto sobre o valor acrescentado aplicáveis aos clientes dos centros de dados islandeses («Decisão n.º 3/13/COL» ou «decisão de dar início ao procedimento»).
- (5) Por carta de 24 de janeiro de 2013 (documento n.º 660815), as autoridades islandesas procederam a uma pré-notificação junto do Órgão de Fiscalização no que se refere à proposta de alteração ao Ato IVA na Islândia. As alterações visavam abolir as disposições consideradas, a título preliminar, um auxílio incompatível na decisão do Órgão de Fiscalização de dar início ao procedimento. O Órgão de Fiscalização, por carta de 7 de fevereiro de 2013 (documento n.º 661383), informou as autoridades islandesas da sua apreciação preliminar de que as medidas constantes da pré-notificação não constituíam um auxílio estatal na aceção do artigo 61.º, n.º 1, do Acordo EEE.
- (6) Em 18 de abril de 2013, a Decisão n.º 3/13/COL foi publicada no *Jornal Oficial da União Europeia* e no Suplemento EEE. Foi concedido às partes interessadas o prazo de um mês para apresentar observações sobre a decisão do Órgão de Fiscalização de dar início ao procedimento. O Órgão de Fiscalização recebeu observações de uma parte interessada, a saber, do setor das TIC norueguês (*IKT Norge AS*), por mensagem de correio eletrónico de 27 de maio de 2013 (documento n.º 678429) e por carta de 15 de agosto de 2013 (documento n.º 680377).
- (7) Por último, por carta de 15 de agosto de 2013 (documento n.º 680433), as autoridades islandesas apresentaram as informações e os esclarecimentos solicitados na Decisão n.º 3/13/COL e informaram formalmente o Órgão de Fiscalização sobre as medidas adotadas para suprimir as disposições do Ato IVA que haviam sido consideradas, a título preliminar, um auxílio estatal incompatível.

2. DESCRIÇÃO DAS MEDIDAS

2.1. Observações gerais

- (8) Na Decisão n.º 3/13/COL, o Órgão de Fiscalização apreciou determinadas alterações ao Ato IVA na Islândia, que afetam o setor islandês dos centros de dados. As alterações foram aprovadas pelo Parlamento islandês sob a forma do Ato n.º 163/2010, de 18 de dezembro de 2010 (a seguir designado «Ato n.º 163/2010»), que entrou em vigor em 1 de maio de 2011. Com a entrada em vigor do Ato n.º 163/2010, foram introduzidas no Ato IVA as seguintes alterações:
 - i) Não tributação do IVA sobre os serviços prestados por via eletrónica
 - ii) Não tributação do IVA sobre a prestação de serviços mistos aos clientes dos centros de dados
 - iii) Isenção do IVA para a importação de servidores
- (9) A decisão de dar início a uma investigação formal não abrangia a primeira medida nem a segunda, na medida em que esta última dizia respeito a serviços mistos acessórios aos serviços prestados por via eletrónica. Neste contexto, pelo termo «acessório» deve entender-se os serviços que são indissociáveis e estão intrinsecamente ligados aos serviços prestados por via eletrónica, ou seja, não podem ser faturados separadamente e são necessários para a prestação e entrega dos serviços prestados por via eletrónica. Isto significa que os serviços que são faturados separadamente e que podem ser prestados numa base autónoma, como os serviços de reparação, armazenamento, manutenção e consultoria, não podem ser considerados serviços acessórios. No texto que se segue, as medidas que não são abrangidas pela decisão de dar início ao procedimento formal de investigação são mencionadas apenas no intuito de explicar o contexto.

2.2. Quadro jurídico: O sistema islandês do imposto sobre o valor acrescentado

- (10) Nos termos do artigo 1.º do Ato IVA, «[o] imposto sobre o valor acrescentado é pago ao Tesouro sobre todas as operações nacionais em todas as etapas, assim como sobre todos os bens e serviços importados, tal como previsto no presente Ato». Mais precisa o artigo 2.º do Ato IVA que: «as obrigações fiscais abrangem todos os bens [...] e serviços». Em conformidade com o artigo 3.º, os sujeitos passivos são «todos aqueles que vendem ou fornecem bens ou objetos de valor a título profissional ou independente ou realizam trabalhos ou serviços tributáveis».
- (11) O artigo 11.º prevê que: «o volume de negócios tributável de uma entidade registada inclui todas as vendas ou entregas de bens e objetos de valor contra remuneração, assim como os trabalhos e serviços comercializados». Com base no artigo 12.º do Ato IVA, as operações que envolvem determinados bens e serviços não são incluídas no volume de negócios tributável.
- (12) A base de cálculo do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativamente às importações de bens é o preço à saída da alfândega do bem tributável, que é determinado em conformidade com as disposições do Ato aduaneiro n.º 88/2005, com a última redação que lhe foi dada. O artigo 36.º do Ato IVA especifica determinadas isenções de IVA em matéria de importação, tais como os bens isentos de impostos aduaneiros; bens isentos com base em acordos internacionais; certas aeronaves e embarcações; obras de arte; documentação escrita enviada a título gratuito e para efeitos não comerciais a instituições científicas, bibliotecas e instituições públicas; e a importação de bens (à exceção do álcool e de produtos do tabaco) de valor inferior a um montante específico.

- (13) A taxa de IVA atualmente aplicável na Islândia é de 25,5 %, exceto em relação a determinados bens e serviços enumerados no artigo 14.º, n.º 2, do Ato IVA, aos quais é aplicável uma taxa reduzida de 7 %.

2.3. As alterações ao Ato n.º 163/2010 notificadas por razões de segurança jurídica

2.3.1. Observações gerais

- (14) As autoridades islandesas notificaram, por razões de segurança jurídica, as alterações ao Ato IVA sob a forma de três medidas diferentes que já haviam sido implementadas através dos artigos 4.º e 12.º do Ato n.º 163/2010: 1) a não tributação do IVA sobre as operações que envolvem serviços prestados por via eletrónica a não residentes; 2) a não tributação do IVA sobre as operações que envolvem a prestação de serviços mistos por parte de centros de dados na Islândia a não residentes; e 3) a isenção de IVA para a importação de servidores ou de equipamento similar por parte de não residentes para utilização em centros de dados na Islândia ⁽¹⁾.

2.3.2. A não tributação do IVA sobre os serviços prestados por via eletrónica

- (15) Nos termos do artigo 12.º, n.º 1, do Ato IVA,

«O volume de negócios tributável não inclui:

1. Os produtos exportados, assim como o trabalho e os serviços prestados no estrangeiro. [...]
 10. A prestação de serviços a entidades que não estejam estabelecidas, nem disponham de um local de operações neste país, desde que os serviços sejam utilizados exclusivamente no estrangeiro. [...] A comercialização de serviços a entidades que não estejam estabelecidas, nem disponham de um local de operações neste país é, do mesmo modo, excluída do volume de negócios tributável, mesmo se o serviço não for exclusivamente utilizado no estrangeiro, na condição de o adquirente poder, no caso de as suas operações estarem sujeitas a registo neste país, contabilizar o imposto sobre o valor acrescentado relativo à aquisição dos serviços a título de imposto a montante, ver artigos 15.º e 16.º. [...].
- (16) A lista inicial dos serviços abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 12.º, n.º 1, ponto 10, do Ato IVA foi alterada, com vista a excluir do volume de negócios tributável ⁽²⁾:
- i) «[...] o tratamento de dados e a transferência de informações» ⁽³⁾;
 - ii) «os serviços prestados por via eletrónica; considera-se que o local em que estes serviços são utilizados é sempre o local onde o adquirente dos serviços se encontra estabelecido ou onde exerce a sua atividade; o mesmo é válido no que respeita à comercialização de serviços mistos pelos centros de dados a adquirentes residentes no estrangeiro e que não disponham de um estabelecimento permanente neste país» ⁽⁴⁾.
- (17) Na sequência destas alterações, os clientes não residentes dos centros de dados poderão adquirir serviços prestados por via eletrónica na Islândia sem estarem sujeitos ao pagamento do IVA islandês ⁽⁵⁾.

2.3.3. A não tributação do IVA sobre a prestação de serviços mistos aos clientes dos centros de dados

- (18) O Ato n.º 163/2010 também alterou o artigo 12.º, n.º 1, ponto 10, do Ato IVA, por forma a excluir do volume de negócios tributável os serviços mistos prestados pelos centros de dados a clientes estabelecidos no estrangeiro. Considera-se que estes serviços são utilizados no estrangeiro, pelo que não estão sujeitos ao IVA islandês.
- (19) As autoridades islandesas explicaram que os serviços mistos estão intrinsecamente ligados à prestação de serviços por via eletrónica pelos centros de dados, sendo deles indissociáveis, não sendo todavia abrangidos por este termo. A título de exemplo, as autoridades islandesas mencionaram a exploração, supervisão e arrefecimento dos servidores. Não obstante, contrariamente ao conceito de «serviços prestados por via eletrónica», não é estabelecida no artigo 12.º, n.º 1, ponto 10, do Ato IVA uma definição clara do termo «serviços mistos» na legislação, regulamentação ou orientações aplicáveis neste contexto.

⁽¹⁾ Nesta notificação, as três medidas são referidas pelas autoridades islandesas como isenções de IVA. Não obstante, na opinião do Órgão de Fiscalização, de acordo com a lógica do sistema do IVA, as medidas que envolvem serviços prestados por via eletrónica e serviços mistos devem antes ser referidas como estando sujeitas a uma «taxa zero de IVA», uma vez que os prestadores desses serviços, segundo depreende o Órgão de Fiscalização, têm o direito de deduzir o IVA pago sobre as aquisições relacionadas com a dita prestação.

⁽²⁾ Ver artigo 4.º do Ato n.º 163/2010.

⁽³⁾ Artigo 12.º, n.º 1, ponto 10, alínea c), do Ato IVA.

⁽⁴⁾ Artigo 12.º, n.º 1, ponto 10, alínea d), do Ato IVA. As autoridades islandesas explicaram que o termo «serviços informáticos» abrangia apenas um número limitado de serviços prestados por via eletrónica e que o objetivo da alteração era alargar esta isenção a um leque mais amplo de serviços prestados por via eletrónica.

⁽⁵⁾ De acordo com a definição oficial, fornecida pelas autoridades islandesas, o conceito de «serviços prestados por via eletrónica», «compreende um serviço prestado através da Internet ou outra rede, automaticamente, com um mínimo de interferência humana nos casos em que a utilização das tecnologias da informação é um elemento necessário à sua prestação».

2.3.4. A isenção de IVA para a importação de servidores

(20) O novo artigo 42.º-A do Ato IVA, estabelece que:

«A importação de servidores e equipamento similar está isenta de IVA, na condição de os proprietários serem residentes noutro Estado-Membro do EEE, da EFTA ou das Ilhas Faroé e não disporem de um estabelecimento permanente na Islândia, na aceção do artigo 3.º, n.º 4, do Ato n.º 90/2003 relativo ao imposto sobre o rendimento. Por equipamento similar, entende-se o equipamento que constitui parte integrante da funcionalidade dos servidores e que só pode ser utilizado pelo verdadeiro proprietário do servidor».

Ficou claro que esta disposição seria objeto de revisão após um período de dois anos a contar da sua entrada em vigor.

(21) Em conformidade com a referida disposição, os proprietários não residentes de servidores estavam isentos do pagamento de IVA sobre a importação de servidores e equipamento similar para a Islândia, desde que os seguintes requisitos suplementares fossem satisfeitos cumulativamente ⁽¹⁾:

- O proprietário do(s) servidor(es) e equipamento similar devia ser um sujeito passivo para efeitos de operações sujeitas ao IVA no seu país de residência.
- A atividade tributável do proprietário do(s) servidor(es) e equipamento similar estaria sujeita a registo e seria tributável na Islândia, em conformidade com o Ato IVA, no caso de ser desenvolvida na Islândia.
- Os servidores e equipamento similar deviam ser importados para a Islândia exclusivamente para serem utilizados e instalados num centro de dados com o qual o proprietário desenvolve atividades.
- Os servidores e equipamento similar deviam ser exclusivamente utilizados pelo proprietário, não devendo servir para qualquer outra operação do centro de dados.
- O tratamento dos servidores e equipamento similar deve visar a sua utilização no estrangeiro ou reverter em benefício de pessoas que não têm residência ou um estabelecimento permanente na Islândia.

(22) As autoridades islandesas explicaram que o «equipamento similar» necessário para o funcionamento de um servidor pode ser constituído, entre outros, por computadores, cabos e outros dispositivos eletrónicos. Nos termos das orientações emitidas pelo Ministério das Finanças ao Diretor das Alfândegas em 29 de junho de 2011 (a seguir designadas «as Orientações»), os servidores são abrangidos pelo código pautal 8471 e o equipamento similar é abrangido pelo código pautal 8517.

(23) As autoridades islandesas esclareceram que os proprietários dos servidores podem ser grandes empresas que fabricam elas próprias os servidores e pequenas empresas que decidem armazenar os seus servidores adquiridos no estrangeiro na Islândia. Por conseguinte, a isenção abrangia várias situações. Além disso, as autoridades islandesas explicaram que é provável que venha a ser considerado que o local de atividade (o chamado «estabelecimento permanente» na terminologia do Ato n.º 90/2003 relativo ao imposto sobre o rendimento) de um cliente de um centro de dados com instalações tais como escritórios, máquinas e equipamentos situados no território da Islândia seja a Islândia ⁽²⁾. Porém, na opinião das autoridades islandesas, somente o funcionamento de grandes empresas constituiria um «estabelecimento permanente», desencadeando assim a cobrança do IVA e do imposto sobre o rendimento na Islândia ⁽³⁾.

(24) De acordo com as autoridades islandesas, as alterações visavam garantir que o enquadramento empresarial dos centros de dados na Islândia, em termos de tratamento do IVA, fosse comparável ao dos seus concorrentes que operam na UE. Além disso, o objetivo era reforçar a competitividade dos centros de dados islandeses e promover novas utilizações dos recursos energéticos da Islândia, de modo a responder às necessidades do setor dos centros de dados. Segundo as autoridades islandesas, a isenção de IVA para a importação de servidores é inerente ao sistema de IVA islandês dado que, ao abrigo do disposto no artigo 36.º, n.º 1, do Ato IVA, é prevista a possibilidade de isentar do IVA determinados bens importados. As autoridades islandesas alegaram ainda que a maioria dos sistemas de IVA comparáveis (se não todos) prevê isenções ao seu âmbito de aplicação, que se baseiam em considerações e factos económicos, estando estas isenções em consonância com a natureza e a estrutura geral do sistema fiscal.

⁽¹⁾ Ver artigo 42.º-A do Ato IVA.

⁽²⁾ Neste contexto, o representante do setor dos centros de dados da Islândia apresentou uma proposta com vista a alterar o Ato relativo ao imposto sobre o rendimento, segundo a qual os servidores importados, colocados em centros de dados islandeses e detidos por não residentes, não constituem um estabelecimento permanente na Islândia. Contudo, esta proposta não foi aceite pelo Parlamento.

⁽³⁾ Ver os exemplos dados pelas autoridades islandesas na sua mensagem de correio eletrónico de 5 de abril de 2011, p. 5: considerar-se-á que uma empresa de servidores de rede, oriunda de um Estado-Membro da UE cujos servidores estejam localizados num centro de dados estabelecido na Islândia e que adquira serviços de armazenamento de dados a um centro de dados islandês, dispõe de um estabelecimento permanente na Islândia, pelo que, em conformidade com as regras vigentes, está sujeita ao IVA (ver artigo 42.º-A do Ato IVA). Não obstante, um gabinete de contabilidade de um Estado-Membro da UE cuja operação principal não se prende com o armazenamento de dados em servidores não será considerado como tendo um estabelecimento permanente na Islândia, mesmo que transfira os seus servidores para um centro de dados islandês para efeitos de armazenamento.

2.4. Beneficiários

- (25) O Órgão de Fiscalização identificou três grupos de beneficiários potenciais das medidas notificadas:
- Qualquer cliente dos centros de dados islandeses, que esteja estabelecido no estrangeiro e não tenha residência permanente na Islândia;
 - Os importadores de servidores e equipamento similar na Islândia, tendo em vista a sua utilização em centros de dados; e
 - Indiretamente: os centros de dados estabelecidos na Islândia.

2.5. Duração

- (26) As alterações ao Ato IVA entraram em vigor em 1 de maio de 2011. As autoridades islandesas não forneceram qualquer indicação quanto à duração dessas isenções. Contudo, o artigo 42.º-A foi objeto de revisão após um período de dois anos a contar da sua entrada em vigor, ou seja, em maio de 2013.

3. MOTIVOS PARA DAR INÍCIO AO PROCEDIMENTO FORMAL DE INVESTIGAÇÃO

- (27) Na Decisão n.º 3/13/COL, o Órgão de Fiscalização apreciou, a título preliminar, se as alterações supramencionadas ao Ato IVA na Islândia constituíam ou não um auxílio estatal e, em caso afirmativo, se o auxílio era compatível com as disposições relativas aos auxílios estatais do Acordo EEE.
- (28) O Órgão de Fiscalização conclui que a primeira medida, isto é, a não tributação do IVA sobre os serviços prestados por via eletrónica a partir da Islândia a clientes que sejam sujeitos passivos não residentes era consentânea com o princípio geral do sistema do IVA islandês e em todo o território do EEE. Por conseguinte, não constituía um auxílio estatal na aceção do artigo 61.º, n.º 1, do Acordo EEE ⁽¹⁾. Além disso, o mesmo era válido em relação aos serviços mistos, na medida em que pudessem ser considerados acessórios aos serviços prestados por via eletrónica.
- (29) Não obstante, o Órgão de Fiscalização considerou, a título preliminar, que as duas outras medidas envolviam auxílios estatais na aceção do artigo 61.º, n.º 1, do Acordo EEE. Foram ressaltados os seguintes aspetos na Decisão n.º 3/13/COL:
- A concessão de uma isenção fiscal implicou uma perda de receitas fiscais equivalente à concessão de recursos estatais. Ambas as medidas implicaram a perda de receitas para o Estado islandês sob a forma da não cobrança do IVA e, por conseguinte, uma transferência de recursos estatais.
 - As medidas conferiram uma vantagem aos clientes dos centros de dados islandeses, reduzindo os encargos que normalmente oneram os seus orçamentos. Além disso, isentar os clientes dos centros de dados do IVA normalmente cobrado traduz-se numa redução das despesas destas empresas, tornando mais interessante para estas últimas realizar transações comerciais com centros de dados na Islândia.
 - A não tributação do IVA no que respeita aos serviços mistos e a isenção do IVA para a importação de servidores constituem, *a priori*, medidas seletivas, uma vez que apenas beneficiam um grupo restrito de empresas. Além disso, estas duas medidas não afiguravam ser uma adaptação do regime geral, nomeadamente, em relação à natureza e à estrutura global do sistema de IVA islandês. Pelo contrário, as alterações foram aprovadas com o objetivo económico e político de atrair empresas estrangeiras a adquirirem serviços aos centros de dados na Islândia e, consequentemente, de melhorar a competitividade do setor dos centros de dados islandeses. Estas considerações, segundo o parecer preliminar do Órgão de Fiscalização, não se integravam na lógica, nem na natureza geral de um sistema de impostos sobre o consumo.
 - Por último, o Órgão de Fiscalização concluiu que as medidas eram suscetíveis de falsear a concorrência. As medidas haviam sido deliberadamente introduzidas a fim de atrair clientes do EEE e de países terceiros a adquirir serviços aos centros de dados na Islândia. Uma vez que esses clientes são empresas que operam em concorrência com outras entidades nos seus setores respetivos em todo o EEE, as medidas ameaçavam falsear a concorrência e afetar o comércio no EEE.
- (30) Além disso, o Órgão de Fiscalização concluiu, a título preliminar, que as derrogações ao abrigo do artigo 61.º, n.ºs 2 ou 3, do Acordo EEE não eram aplicáveis ao auxílio em questão. Por conseguinte, na sequência da sua avaliação preliminar, o Órgão de Fiscalização manifestou dúvidas se a isenção de IVA para a importação de servidores e equipamento similar por parte de clientes não residentes tendo em vista a sua utilização em centros de dados islandeses e a não tributação do IVA sobre operações que envolvem serviços mistos prestados a clientes não residentes dos centros de dados islandeses poderiam ser consideradas compatíveis ao abrigo do artigo 61.º, n.º 3, alínea c), do Acordo EEE.

⁽¹⁾ Para uma avaliação mais pormenorizada, ver n.º 50 da Decisão do Órgão de Fiscalização n.º 3/13/COL.

4. OBSERVAÇÕES DAS AUTORIDADES ISLANDESAS

- (31) Logo após a aprovação da Decisão n.º 3/13/COL, as autoridades islandesas informaram o Órgão de Fiscalização de que tencionavam apresentar um projeto de lei com vista à revogação das disposições consideradas, a título preliminar, um auxílio estatal incompatível. O projeto de lei foi aprovado pelo Parlamento em 13 de março de 2013, tendo entrado imediatamente em vigor (ver Ato n.º 24/2013). A nova lei incluiu uma alteração geral ao artigo 43.º, n.º 3, do Ato IVA, passando a sujeitar a importação de bens por empresas estrangeiras às regras sobre o reembolso do IVA a empresas estrangeiras. De acordo com as autoridades islandesas, a alteração é coerente com o objetivo geral do Ato IVA, segundo o qual o imposto final deve ser pago pelo consumidor final dos bens ou serviços em questão.
- (32) De acordo com as informações da Direção das Alfândegas no que respeita ao número de importações sujeito à isenção de IVA aquando da importação de servidores em conformidade com o artigo 42.º-A do Ato n.º 50/1988, apenas se verificou um caso de isenção. O montante total do IVA, nesse caso, foi de 990 445 ISK. A Direção das Alfândegas confirmou igualmente que não tinha registado qualquer outra isenção ao abrigo da disposição supramencionada ⁽¹⁾.
- (33) Além disso, as autoridades islandesas forneceram informações provenientes da Direção das Receitas Internas relativas à potencial comercialização de «serviços mistos» que não são acessórios aos serviços prestados por via eletrónica, em conformidade com o artigo 12.º, n.º 1, ponto 10, do Ato n.º 163/2010 pelos centros de dados. O quadro seguinte revela o volume de negócios tributável em matéria de IVA das empresas do setor de centros de dados registadas na Islândia, ou seja, as entidades registadas como «*atvinnugreini 63.11.0 Gagnavinnsla, hýsing og tengd starfsemi*» (tratamento de dados, armazenamento e atividades conexas) segundo o serviço de estatísticas da Islândia no período compreendido entre 1 de maio de 2011 e 30 de junho de 2013 ⁽²⁾:

Designação da empresa	Ano 2011	Ano 2012	Ano 2013
Verne Real Estate II hf.			
Volume de negócios tributável em matéria de IVA	X	X	X
Volume de negócios com IVA à taxa zero	X	X	X
Tölvuþjónustan SecureStore ehf.			
Volume de negócios tributável em matéria de IVA	X	X	X
Volume de negócios com IVA à taxa zero	X	X	X
Datacell ehf.			
Volume de negócios tributável em matéria de IVA	X	X	X
Volume de negócios com IVA à taxa zero	X	X	X
Videntifier Technologies ehf.			
Volume de negócios tributável em matéria de IVA	X	X	X
Volume de negócios com IVA à taxa zero	X	X	X
THOR Data Center ehf.			
Volume de negócios tributável em matéria de IVA	X	X	X
Volume de negócios com IVA à taxa zero	X	X	X

- (34) De acordo com as autoridades islandesas, a maior parte do volume de negócios sujeito a uma taxa zero de IVA é, provavelmente, constituída por exportações normais. Contudo, os valores apresentados no quadro *supra* não revelam de forma mais específica qual a parte do volume de negócios tributável em matéria de IVA eventualmente relacionada com «serviços mistos».

⁽¹⁾ Ver carta da Direção das Alfândegas, de 14 de dezembro de 2012.

⁽²⁾ Todos os valores são expressos em coroas islandesas (ISK).

- (35) Por último, as autoridades islandesas salientaram que os potenciais elementos de auxílio em questão parecem corresponder a um montante insignificante. De acordo com as autoridades islandesas, apenas uma empresa parece ter beneficiado das disposições que previam a isenção de IVA para a importação de servidores nos termos do artigo 42.º-A do Ato IVA, atualmente revogado. As autoridades islandesas reconheceram que não é de excluir que algumas empresas possam ter beneficiado do disposto na parte atualmente suprimida do artigo 12.º, n.º 1, ponto 10, no que respeita aos serviços mistos. Não obstante, no entender das autoridades islandesas, não teria qualquer utilidade adotar novas medidas no intuito de confirmar os potenciais elementos de auxílio, em razão da supressão do artigo 12.º e da parte do artigo 4.º, alínea b), que abrangia os serviços mistos, do Ato 163/2010, face aos montantes pouco significativos em questão, tal como demonstrado no quadro anterior.

5. OBSERVAÇÕES DA IKT NORGE AS

- (36) O Órgão de Fiscalização recebeu observações de um terceiro interessado, a saber, a IKT Norge AS que, em nome do setor das TIC norueguês, alegou que não era correto concluir que foram concedidas vantagens económicas às empresas não estabelecidas na Islândia face às empresas nela estabelecidas no que respeita à isenção do IVA aquando da importação de servidores. Segundo a IKT Norge, a não tributação do IVA sobre serviços prestados pelos centros de dados a clientes que exercem atividades tributáveis também não confere qualquer vantagem. Porém, no que respeita aos clientes que não exercem atividades tributáveis, a IKT Norge considerou que a alteração islandesa pode implicar uma vantagem económica para os clientes que não sejam residentes na Islândia.
- (37) De acordo com a IKT Norge, a alteração legislativa garantiu a igualdade de tratamento entre as empresas residentes e não residentes e a introdução da referida isenção era mais eficaz e mais adequada do que um regime de reembolso.
- (38) Além disso, de acordo com a IKT Norge, a condição segundo a qual a isenção só pode ser invocada pelas entidades que exercem um tipo de atividade passível de lhes conferir o direito a uma dedução fiscal na Islândia, no caso de residirem na Islândia, assegura que as empresas não residentes nunca realizariam quaisquer poupanças face ao mesmo tipo de empresas estabelecidas na Islândia. Por conseguinte, é difícil, segundo a IKT Norge, concluir que a alteração confere vantagens económicas aos alegados beneficiários.
- (39) No que se refere à não tributação do IVA sobre a prestação de serviços mistos aos clientes de centros de dados, a IKT Norge partilha a opinião das autoridades islandesas que é difícil separar os serviços dos centros de dados e tributá-los separadamente. Segundo a IKT Norge, para assegurar a igualdade das condições do enquadramento aplicável aos centros de dados em todos os países, seria mais judicioso definir todos os serviços prestados pelos centros de dados como exportações, às quais é imposta a obrigação de ser o adquirente a pagar o IVA sobre a totalidade dos encargos faturados pelo centro de dados.
- (40) Por último, de acordo com a IKT Norge, deveria ser examinado em maior profundidade a forma como o comprador é tratado nos Estados-Membros da UE. Se, regra geral, a totalidade do pagamento cobrado pelo centro de dados islandês for tributável em todos os países dos compradores, a IKT Norge não considera que a alteração islandesa implique uma vantagem económica para esta categoria de empresas. Pelo contrário, nesse caso, a não tributação do IVA constituirá uma condição necessária para evitar a dupla tributação destes clientes.

II. APRECIACÃO

1. EXISTÊNCIA DE AUXÍLIO ESTATAL NA ACEÇÃO DO ARTIGO 61.º, N.º 1, DO EEE

- (41) O artigo 61.º, n.º 1, do Acordo EEE estabelece o seguinte:
- «Salvo disposição em contrário nele prevista, são incompatíveis com o funcionamento do presente Acordo, na medida em que afetem as trocas comerciais entre as Partes Contratantes, os auxílios concedidos pelos Estados-Membros das Comunidades Europeias, pelos Estados da EFTA ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.».
- (42) Tal implica que uma medida constitui um auxílio estatal na aceção do artigo 61.º, n.º 1, do Acordo EEE se estiverem preenchidas, cumulativamente, as seguintes condições: a medida i) é concedida pelo Estado ou proveniente de recursos estatais, ii) confere uma vantagem económica ao beneficiário, iii) é seletiva, iv) pode ter um impacto nas trocas comerciais entre as Partes Contratantes e é suscetível de falsear a concorrência ⁽¹⁾.
- (43) Nas secções que se seguem, as alterações ao Ato IVA islandês que foram consideradas, a título preliminar, um auxílio estatal incompatível na Decisão n.º 3/13/COL, isto é, i) a isenção do IVA aquando da importação, por clientes não residentes, de servidores e equipamento similar para utilização em centros de dados islandeses, e ii) a não tributação do IVA sobre operações que envolvem serviços mistos prestados pelos centros de dados islandeses a clientes não residentes, na medida em que esses serviços não são acessórios aos serviços prestados por via eletrónica, devendo, portanto, considerar-se que o local de prestação é a Islândia, serão avaliadas segundo estes critérios.

⁽¹⁾ De acordo com a jurisprudência estabelecida, a classificação como auxílio requer que todas as condições sejam cumulativamente preenchidas, ver Processo C-142/87, *Bélgica/Comissão* («*Tubemeuse*»), Coletânea 1990, p. I-959.

1.1. Recursos estatais

- (44) A medida de auxílio deve ser concedida pelo Estado ou ser proveniente de recursos estatais. A concessão de uma isenção fiscal implica uma perda de receitas fiscais equivalente à concessão de recursos estatais ⁽¹⁾. As medidas introduzidas com a entrada em vigor do Ato n.º 163/2010 implicam a perda de receitas para o Estado islandês sob a forma de não cobrança do IVA.

1.2. Vantagem económica

- (45) Para que uma medida constitua um auxílio estatal na aceção do artigo 61.º, n.º 1, do Acordo EEE, deve conferir uma vantagem a uma empresa. O conceito de empresa abrange qualquer entidade que exerça uma atividade económica, independentemente do seu estatuto jurídico e modo de financiamento ⁽²⁾. Constitui uma atividade económica qualquer atividade consistente na oferta de bens ou serviços num determinado mercado ⁽³⁾.
- (46) As medidas conferiam uma vantagem aos beneficiários diretos ao isentá-los de encargos (não pagamento do IVA aquando da aquisição de serviços e da importação de servidores) que teriam normalmente onerado os seus orçamentos.
- (47) Tal como referido na Decisão n.º 3/13/COL, o pagamento de impostos é um custo de exploração incorrido no exercício normal da atividade económica de uma empresa, geralmente suportado pela própria empresa. Qualquer isenção relativamente a um imposto ou a não tributação do mesmo confere uma vantagem às empresas elegíveis, uma vez que os seus custos de exploração são reduzidos em comparação com outras empresas que se encontram numa situação factual e jurídica semelhante.
- (48) No que se refere aos serviços, considerados como tendo sido prestados na Islândia, na ausência de uma isenção, o IVA teria sido cobrado ao comprador dos referidos serviços. Por conseguinte, a não tributação do IVA conferiu, em princípio, uma vantagem económica aos clientes de serviços mistos sob a forma de um preço mais baixo aquando da compra desses serviços.
- (49) As empresas de outros países do EEE e das Ilhas Faroé que importam servidores e equipamento similar para a Islândia tendo em vista a sua utilização nos centros de dados islandeses beneficiaram de uma vantagem económica sob a forma de uma redução dos custos do equipamento informático importado na Islândia, devido à isenção do pagamento do IVA islandês, tal como descrito *supra*. No decurso normal das atividades empresariais, teria sido cobrado o IVA sobre esses bens aquando da sua introdução no território aduaneiro islandês. Por conseguinte, os proprietários desses servidores e equipamento similar, objeto de importação para a Islândia, foram providos de uma vantagem económica em relação aos outros importadores de mercadorias.
- (50) A isenção do pagamento do IVA a favor dos clientes dos centros de dados localizados na Islândia traduziu-se numa redução dos custos desses clientes. Desse modo, tornou-se mais atrativo para estas empresas desenvolver atividades com centros de dados na Islândia.

1.3. Seletividade

- (51) Para que uma medida constitua um auxílio estatal na aceção do artigo 61.º do Acordo EEE, esta deve ser seletiva, na medida em que favorece «determinadas empresas ou a produção de determinados produtos».
- (52) A avaliação do critério de seletividade impõe que se determine se, no quadro de um dado regime jurídico, uma medida nacional favorece certas empresas ou certas produções relativamente a outras que, à luz do objetivo prosseguido pelo referido regime, se encontram numa situação factual e jurídica comparável ⁽⁴⁾. O conceito de auxílio estatal não abrange as medidas que introduzem uma diferenciação entre empresas e que, portanto, são, *a priori*, seletivas, quando essa diferenciação resulta da natureza ou da estrutura do regime em que se inserem ⁽⁵⁾.
- (53) No texto que se segue, o Órgão de Fiscalização avaliará se as alterações constituem medidas seletivas e, se tal for o caso, se são ou não abrangidas pela lógica e natureza geral do sistema de IVA islandês.

1.3.1. As alterações notificadas constituem, a priori, medidas seletivas

- (54) A não tributação do IVA sobre serviços mistos beneficiou apenas determinados grupos de empresas, designadamente, os clientes não residentes dos centros de dados localizados na Islândia.

⁽¹⁾ Ver n.º 3, ponto 3, das Orientações do Órgão de Fiscalização sobre os auxílios estatais relativos à fiscalidade das empresas, Processo 248/84, Alemanha/Comissão, Coletânea 1987, p. 4013, e Processo E-6/98, Reino da Noruega/Órgão de Fiscalização da EFTA, Coletânea dos Acórdãos do Tribunal da EFTA 1999, n.º 34.

⁽²⁾ Processo C-41/90, Höfnier e Elser/Macroton, Coletânea 1991, p. I-1979, n.ºs 21 a 23, e Processo E-5/07, Private Barnehagers Landsforbund/Órgão de Fiscalização da EFTA, Coletânea dos Acórdãos do Tribunal da EFTA 2008, p. 61, n.º 78.

⁽³⁾ Processo C-222/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Coletânea 2006, p. I-289, n.º 108.

⁽⁴⁾ Processos apensos C-106/09 P e C-107/9 P, Comissão e Espanha/Governo de Gibraltar e Reino Unido, Coletânea 2011, p. I-11113, n.º 75.

⁽⁵⁾ *Ibidem*, n.º 145.

- (55) A isenção de IVA aquando da importação de servidores destinados a serem utilizados na Islândia por clientes estrangeiros também reverteu em benefício de um grupo seletivo de empresas. Abrangia apenas as empresas estrangeiras que importavam os seus próprios servidores na a Islândia para utilização em centros de dados localizados nesse país.
- (56) O facto de o número de empresas passível de beneficiar da medida em causa ser significativo ou de essa medida abranger todo um setor, não basta para pôr em causa a natureza seletiva da medida e, portanto, para excluir a sua classificação como um auxílio estatal ⁽¹⁾. Além disso, o facto de a medida em causa ser regida por critérios objetivos de aplicação horizontal, não põe em causa o seu caráter seletivo, pois apenas serve para demonstrar que os auxílios controvertidos integram um regime de auxílios, não constituindo um auxílio individual ⁽²⁾.
- (57) O Órgão de Fiscalização considera que todas as empresas que recebem serviços na Islândia por parte de empresas situadas na Islândia, ou que importam os seus próprios bens tendo em vista a sua utilização na Islândia, se encontram na mesma situação factual e jurídica que os beneficiários identificados das alterações notificadas ao IVA. As demais empresas que recebem serviços de empresas islandesas ou que importam os seus próprios bens necessários ao exercício das suas atividades comerciais estão sujeitas às regras gerais aplicáveis em matéria de IVA. O Órgão de Fiscalização considera que não há razões para concluir que as empresas beneficiárias se encontravam numa situação factual e jurídica diferente de outras empresas sujeitas à tributação do IVA na Islândia. Por conseguinte, o Órgão de Fiscalização conclui que as alterações notificadas eram seletivas.

1.3.2. Lógica e natureza geral do regime

- (58) No entanto, uma medida fiscal específica ou seletiva pode justificar-se pela lógica do sistema tributário ⁽³⁾. As medidas destinadas a isentar total ou parcialmente as empresas de um determinado setor dos encargos decorrentes da aplicação normal do sistema geral podem constituir um auxílio estatal se não houver justificação para essa isenção com base na natureza e na lógica do sistema tributário geral ⁽⁴⁾. O Órgão de Fiscalização deverá avaliar se o tratamento distinto das empresas, em termos de vantagens e encargos, introduzido pela medida fiscal em causa decorre da natureza ou do sistema geral do regime global aplicável. Quando essa diferenciação se baseia noutros objetivos que não os prosseguidos pelo regime geral, a medida em causa deve, em princípio, ser considerada seletiva.
- (59) Segundo jurisprudência constante, cabe ao Estado da EFTA que introduziu a diferenciação de tratamento entre empresas demonstrar que tal se justifica pela natureza e pela economia do sistema em causa ⁽⁵⁾. O Órgão de Fiscalização deve considerar, portanto, se uma alteração às regras fiscais cumpre os objetivos inerentes ao próprio sistema fiscal ou se prossegue outros objetivos.
- (60) De acordo com as informações fornecidas pelas autoridades islandesas, o objetivo das alterações notificadas consistia em assegurar que o setor dos centros de dados islandeses atingisse um nível comparável ao do setor dos centros de dados na UE. A não tributação do IVA sobre serviços mistos e a isenção de IVA aquando da importação de servidores foi concebida para atrair um setor de serviços móvel (e sensível do ponto de vista fiscal) para a Islândia, nomeadamente o setor dos centros de dados.
- (61) É importante referir que, no caso em apreço, o quadro fiscal de referência, relativamente ao qual é necessário determinar se o objetivo prosseguido através das alterações notificadas é abrangido pela natureza e lógica geral do regime, é o sistema de IVA islandês.
- (62) Tal como referido na Decisão n.º 3/13/COL, a legislação, regulamentação ou orientações em vigor na Islândia não incluem uma definição clara de serviços mistos. A expressão «serviços mistos» não é exhaustiva, sendo impossível determinar se todos os serviços mistos prestados pelos centros de dados islandeses a clientes não residentes são efetivamente utilizados e usufruídos no estrangeiro. A título de exemplo deste tipo de serviços, as autoridades islandesas referiram a exploração, a supervisão e o arrefecimento dos servidores. No entanto, outros serviços, tais como os serviços de manutenção e armazenamento, que são claramente fornecidos na Islândia, pelo que, em

⁽¹⁾ Processo C-75/97, *Bélgica/Comissão*, Coletânea 1999, p. I-3671, n.º 32; processo C-143/99, *Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, Coletânea 2011, p. I-8365, n.º 48; e Processo C-409/00, *Espanha/Comissão*, Coletânea 2003, p. I-1487, n.º 48.

⁽²⁾ Ver Processo C-409/00, *Espanha/Comissão*, Coletânea 2003, p. I-1487, n.º 49.

⁽³⁾ Processo E-6/98, *Noruega/Órgão de Fiscalização da EFTA*, Coletânea dos Acórdãos do Tribunal da EFTA 1999, p. 76, n.º 38; processos apensos E-5/04, E-6/04 e E-7/04, *Fesil e Finnjord, PIL e outros e Noruega/Órgão de Fiscalização da EFTA*, Coletânea dos Acórdãos do Tribunal da EFTA 2005, p. 117, n.ºs 84 e 85; processos apensos T-127/99, T-129/99 e T-148/99, *Territorio Histórico de Álava e outros/Comissão*, Coletânea 2002, p. II-1275, n.º 163; Processo C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, Coletânea 2001, p. I-8365, n.º 42; Processo T-308/00, *Salzgitter/Comissão*, Coletânea 2004, p. II-1933, n.º 42; Processo C-172/03, *Wolfgang Heiser*, Coletânea 2005, p. I-1627, n.º 43; e Processo C-279/08 P, *Comissão/Paises Baixos*, Coletânea 2011, p. I-7671, n.º 62.

⁽⁴⁾ Processo E-6/98, *Noruega/Órgão de Fiscalização da EFTA*, supramencionado, n.º 38; processos apensos E-5/04, E-6/04 e E-7/04, *Fesil e Finnjord, PIL e outros e Noruega/Órgão de Fiscalização da EFTA*, supramencionados, n.ºs 76 a 89; processo 173/73, *Itália/Comissão*, Coletânea 1974, p. 709, n.º 16.

⁽⁵⁾ Processo E-6/98, *Noruega/Órgão de Fiscalização da EFTA*, supramencionado, n.º 67; Processo C-159/01, *Paises Baixos/Comissão*, Coletânea 2004, p. I-4461, n.º 43; processos apensos C-106/09 P e C-107/9 P, *Comissão e Espanha/Governo de Gibraltar e Reino Unido*, supramencionado, n.º 146.

circunstâncias normais, deveriam estar sujeitos ao IVA, parecem ser igualmente abrangidos pelo termo serviços mistos.

- (63) Na medida em que os serviços mistos são indissociáveis e estão intrinsecamente ligados aos serviços prestados por via eletrónica, sendo utilizados e usufruídos no estrangeiro, estes são abrangidos pelas mesmas considerações em matéria de neutralidade fiscal que os serviços prestados por via eletrónica ⁽¹⁾. Por conseguinte, a não tributação do IVA sobre os serviços mistos que são, neste contexto, «acessórios» aos serviços prestados por via eletrónica pelos centros de dados islandeses a clientes não residentes, é compatível com a natureza e a lógica do sistema do IVA.
- (64) As autoridades islandesas sustentaram que, em relação aos serviços mistos que não podem ser considerados como sendo utilizados e usufruídos no estrangeiro, a maioria dos sistemas de IVA comparáveis prevê certas regras relativamente aos produtos e serviços que não são incluídos no volume de negócios tributável, estando assim isentos do pagamento de IVA. Por conseguinte, a alteração visava assegurar que o enquadramento empresarial dos centros de dados da Islândia fosse comparável ao dos seus concorrentes que operam na UE, em termos de tratamento do IVA.
- (65) O Órgão de Fiscalização considera que o facto de outros sistemas de IVA preverem determinadas isenções não justifica, por si só, a não tributação do IVA na Islândia. Mesmo que o objetivo da medida seja compensar as desvantagens enfrentadas pelo setor dos centros de dados islandês, tal não pode, em todo o caso, ser justificado pelo facto de visar corrigir as distorções de concorrência no mercado do EEE de serviços dos centros de dados. Segundo jurisprudência constante, o facto de um Estado do EEE pretender aproximar, através de medidas unilaterais, as condições de concorrência de um determinado setor económico às prevalentes noutros países do EEE não retira a estas medidas a natureza de auxílios ⁽²⁾. Por conseguinte, por forma a determinar se uma dada exceção é abrangida pela lógica do sistema é necessário, antes de mais, avaliá-la à luz do sistema tributário de referência, ou seja, do sistema de IVA islandês ⁽³⁾.
- (66) Não faz parte da lógica e da natureza geral do sistema de IVA islandês favorecer a produção de bens islandeses ou melhorar as condições de concorrência das empresas islandesas em relação aos seus concorrentes estabelecidos noutros Estados do EEE. O Ato islandês relativo ao IVA também não inclui disposições destinadas a favorecer os serviços ou bens islandeses em relação aos serviços e bens de concorrentes estrangeiros. Os objetivos de política externa, tal como aumentar a competitividade do setor dos centros de dados islandeses e promover novas utilizações para os recursos energéticos da Islândia, não são inerentes ao sistema de referência e não podem ser invocados para justificar derrogações ao sistema ⁽⁴⁾.
- (67) Com base no que precede, o Órgão de Fiscalização considera que a não tributação do IVA sobre os serviços mistos que são dissociáveis e não estão intrinsecamente ligados aos serviços prestados por via eletrónica não são abrangidos pela natureza geral e pela lógica do sistema de IVA islandês.
- (68) No que se refere à importação de servidores, as autoridades islandesas alegaram que o artigo 36.º, n.º 1, do Ato IVA prevê a possibilidade de isentar do IVA determinados produtos importados e que, por conseguinte, as isenções em matéria de IVA aquando da importação de certas mercadorias é inerente ao sistema do IVA. Além disso, argumentaram que a maioria dos sistemas de IVA prevê determinadas isenções que se baseiam em factos económicos, bem como na natureza e estrutura geral do sistema fiscal do país em questão.
- (69) O Órgão de Fiscalização considera que as isenções previstas no artigo 36.º, n.º 1 (obras de artistas importadas pelo autor, determinadas obras literárias, veículos para fins de socorro, mercadorias isentas de direitos aduaneiros, etc.) são muito limitadas e não estão necessariamente associadas ao exercício de uma atividade económica. Em contrapartida, as empresas que irão beneficiar da isenção de IVA para a importação de servidores procederão à importação dos seus servidores como parte integrante das suas atividades económicas. Tal como já foi referido, o Ato IVA na Islândia estabelece como regra principal que as atividades económicas devem ser sujeitas a tributação e que o IVA deve ser pago ao Tesouro sobre todas as operações nacionais em todas as etapas, bem como sobre as importações de bens e serviços ⁽⁵⁾. As autoridades islandesas não apresentaram quaisquer exemplos no que se refere a derrogações semelhantes aplicáveis a setores específicos no Ato IVA em vigor na Islândia para justificar as alterações.
- (70) As autoridades islandesas invocaram ainda um princípio segundo o qual, quando os bens são transferidos exclusivamente para a prestação de um serviço, sem mudança do regime de propriedade, a transmissão desses bens faz parte da prestação do serviço e, por conseguinte, não é tributada separadamente para efeitos de IVA. No entanto, as autoridades islandesas não explicaram nem a base jurídica subjacente a este princípio, nem as razões que levaram à necessidade de aprovar uma disposição especial relativa à isenção de IVA para a importação de servidores e equipamento similar, se essas importações seriam, em todo o caso, abrangidas pelo referido princípio.

⁽¹⁾ Ver n.ºs 50 e 51 da Decisão n.º 3/13/COL do Órgão de Fiscalização.

⁽²⁾ Processo C-372/97, *Itália/Comissão*, Coletânea 2004, p. I-3679, n.º 67, e Processo C-172/03, *Heiser*, Coletânea 2005, p. I-1627, n.º 54.

⁽³⁾ Ver Processo T-210/02, *RENV British Aggregates Association/Comissão*, Coletânea 2012, p. II-0000, n.ºs 49e 50 e processos apensos C-106/09 P e C-107/9 P, *Comissão e Espanha/Governo de Gibraltar e Reino Unido*, Coletânea 2011, p. I-11113, n.ºs 75 e 90.

⁽⁴⁾ Ver processos apensos C-78/08 a C-80/09, *Paint Graphos e outros*, Coletânea 2011, p. I-7611, n.º 70.

⁽⁵⁾ Ver artigo 1.º do Ato n.º 50/1988 relativo ao imposto sobre o valor acrescentado.

- (71) O Órgão de Fiscalização não considera que a isenção do pagamento de IVA sobre a importação de servidores e a não tributação do IVA sobre os serviços mistos constituem uma adaptação do regime geral, nomeadamente, a nível da natureza e da estrutura geral do sistema de IVA islandês. Pelo contrário, as alterações parecem ter sido aprovadas com o objetivo económico e político ⁽¹⁾ de atrair as empresas estrangeiras a adquirir serviços aos centros de dados na Islândia e, conseqüentemente, de aumentar a competitividade do setor dos centros de dados islandeses ⁽²⁾. Estas considerações, na opinião do Órgão de Fiscalização, não fazem parte da lógica e da natureza geral do sistema de impostos sobre o consumo ⁽³⁾.
- (72) As autoridades islandesas sustentam que as medidas em causa constituem uma tentativa de adaptar o sistema de IVA islandês aos sistemas do IVA dos Estados-Membros da UE, a fim de proporcionar um quadro concorrencial semelhante para o setor dos centros de dados, tal como existe no mercado interno da UE. Na Decisão n.º 3/13/COL, o Órgão de Fiscalização instou as autoridades islandesas a fornecerem mais informações substanciais, não só para fundamentar as suas afirmações de que as novas alterações ao IVA refletem os sistemas do IVA em vigor nos Estados-Membros da UE mas, sobretudo, de que as alterações são abrangidas pela lógica do sistema de IVA islandês. No entanto, as autoridades islandesas não apresentaram quaisquer observações ou informações suplementares a esse respeito.
- (73) À luz do exposto, o Órgão de Fiscalização considera que a isenção de IVA aquando da importação de servidores e a não tributação do IVA sobre os serviços mistos não são abrangidas pela lógica e natureza geral do sistema de IVA islandês.

1.4. Distorção da concorrência e efeitos sobre as trocas comerciais entre as Partes Contratantes

- (74) Por último, para que a medida seja considerada um auxílio estatal na aceção do artigo 61.º, n.º 1, do Acordo EEE, deve ser suscetível de falsear a concorrência e de afetar as trocas comerciais entre as Partes Contratantes do Acordo EEE.
- (75) Segundo jurisprudência constante, o simples facto de o auxílio reforçar a posição de uma empresa em relação às outras empresas concorrentes no âmbito do comércio intra-EEE permite concluir que a medida é suscetível de afetar as trocas comerciais entre as Partes Contratantes e de falsear a concorrência entre empresas estabelecidas noutros Estados do EEE ⁽⁴⁾.
- (76) As duas medidas em questão visavam entidades estabelecidas fora da Islândia, incluindo no EEE. Estas beneficiariam das medidas no caso de adquirirem serviços aos centros de dados islandeses que, por sua vez, estão em concorrência com os operadores de serviços similares no EEE. Além disso, as medidas foram deliberadamente introduzidas como forma de atrair clientes do EEE e de países terceiros a adquirir serviços aos centros de dados na Islândia. Uma vez que esses clientes são empresas que operam em concorrência com outras entidades nos seus setores respetivos em todo o EEE, as medidas eram, por conseguinte, suscetíveis de afetar as trocas comerciais entre as Partes Contratantes do Acordo EEE e de falsear ou ameaçar falsear a concorrência em todo o EEE.

1.5. Conclusão quanto à existência de auxílio estatal

- (77) Tendo em conta o que precede, o Órgão de Fiscalização conclui que as medidas em apreciação, ou seja, a isenção de IVA aquando da importação de servidores e equipamento similar por parte de clientes não residentes para utilização em centros de dados islandeses, e a não tributação do IVA sobre operações que envolvem os centros de dados, exceto no que respeita a serviços «acessórios» aos serviços prestados por via eletrónica, constituem um auxílio estatal na aceção do artigo 61.º, n.º 1, do Acordo EEE. Assim, nas condições acima referidas, é necessário determinar se as medidas podem ser consideradas compatíveis com o funcionamento do Acordo EEE.

2. REQUISITOS PROCESSUAIS

- (78) Nos termos do artigo 1.º, n.º 3, da Parte I do Protocolo n.º 3, «o Órgão de Fiscalização da EFTA deve ser informado, com a antecedência suficiente para poder apresentar as suas observações, dos projetos relativos à instituição ou alteração dos auxílios. [...] O Estado em causa não pode pôr em execução as medidas projetadas antes de tal procedimento ter sido objeto de uma decisão final».
- (79) As autoridades islandesas não notificaram as medidas de auxílio ao Órgão de Fiscalização atempadamente, ou seja, antes da sua aplicação em 1 de maio de 2011. Além disso, as autoridades islandesas aplicaram as medidas antes de o Órgão de Fiscalização ter tomado uma decisão final. Por conseguinte, o Órgão de Fiscalização conclui que as autoridades islandesas não respeitaram as suas obrigações de notificação nos termos do artigo 1.º, n.º 3, da Parte I do Protocolo n.º 3. Por este motivo, a concessão de qualquer auxílio é ilegal.

⁽¹⁾ Carta de notificação de 2 de setembro de 2011.

⁽²⁾ Ver processos apensos E-17/10 e E-6/11, *Princípio do Liechtenstein e VTM Fundmanagement/Órgão de Fiscalização da EFTA*, Coletânea dos Acórdãos do Tribunal da EFTA 2012, p. 117, n.º 76.

⁽³⁾ Para uma argumentação semelhante, ver n.º 95 da Decisão 2003/515/CE da Comissão, de 17 de fevereiro de 2003, relativa ao auxílio concedido pelos Países Baixos a favor das atividades de financiamento internacional (JO L 180 de 18.7.2003, p. 52).

⁽⁴⁾ Processo E-6/98, *Governo da Noruega/Órgão de Fiscalização da EFTA*, Coletânea dos Acórdãos do Tribunal da EFTA 1999, p. 76, n.º 59; Processo 730/79, *Philip Morris/Comissão*, Coletânea 1980, p. 2671, n.º 11.

3. APRECIACÃO DA COMPATIBILIDADE

- (80) As autoridades islandesas não apresentaram quaisquer argumentos no sentido de o auxílio estatal inerente às medidas em matéria de IVA, tal como acima descritas, poder ser considerado um auxílio estatal compatível.
- (81) As medidas de apoio abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 61.º, n.º 1, do Acordo EEE são, regra geral, incompatíveis com o funcionamento do Acordo EEE, salvo se forem abrangidas por uma derrogação nos termos do artigo 61.º, n.ºs 2 ou 3, do Acordo EEE.
- (82) A derrogação prevista no artigo 61.º, n.º 2, não é aplicável ao auxílio em questão e não se destina a atingir nenhum dos objetivos enumerados nesta disposição. O disposto no artigo 61.º, n.º 3, alíneas a) e b), do Acordo EEE também não é aplicável ao caso em apreciação. Além disso, o Órgão de Fiscalização não recebeu quaisquer informações que comprovassem que os beneficiários do auxílio se situam numa região que possa beneficiar de auxílios regionais na aceção do artigo 61.º, n.º 3, alínea c), do Acordo EEE. A derrogação prevista no artigo 59.º, n.º 2, do Acordo EEE também não é aplicável ao caso em apreciação.
- (83) Com base no que precede, o Órgão de Fiscalização conclui que a isenção de IVA aquando da importação de servidores e equipamento similar por parte de clientes não residentes para utilização em centros de dados islandeses e a não tributação do IVA sobre operações que envolvem serviços mistos prestados a clientes não residentes dos centros de dados islandeses, na medida em que esses serviços não são acessórios aos serviços prestados por via eletrónica, não se justificam ao abrigo das disposições em matéria de auxílios estatais do Acordo EEE.

4. CONFIANÇA LEGÍTIMA E SEGURANÇA JURÍDICA

- (84) Os princípios jurídicos fundamentais da confiança legítima e da segurança jurídica podem ser invocados pelos beneficiários do auxílio para contestar uma ordem de restituição de um auxílio estatal concedido ilegalmente. Contudo, estes princípios só se aplicam em circunstâncias excecionais e uma empresa não pode, normalmente, ter confiança legítima na legalidade do auxílio, a menos que este tenha sido concedido em conformidade com o procedimento de notificação do auxílio ao Órgão de Fiscalização (ou à Comissão Europeia, consoante o caso) ⁽¹⁾. Este princípio foi reafirmado pelo Tribunal de Justiça do seguinte modo: «Numa situação como a do processo principal, a existência de uma circunstância excecional não pode também ser admitida à luz do princípio da segurança jurídica, uma vez que o Tribunal de Justiça decidiu já, no essencial, que, enquanto a Comissão não tiver tomado uma decisão de aprovação, ...o beneficiário não tem a certeza da legalidade do auxílio, pelo que não podem ser invocados nem o princípio da proteção da confiança legítima nem o da segurança jurídica» ⁽²⁾.
- (85) Em princípio, a jurisprudência do Tribunal de Justiça tem sustentado que só pode ser invocada uma confiança legítima na regularidade de um auxílio se esse auxílio tiver sido concedido em conformidade com o procedimento previsto no artigo 1.º, n.º 3, do Protocolo n.º 3 ⁽³⁾, salientando que um empresário diligente deve normalmente estar em condições de determinar se esse procedimento foi respeitado ou não ⁽⁴⁾.
- (86) Não obstante, o Tribunal aceitou igualmente que, em circunstâncias excecionais, o beneficiário de um auxílio que tenha sido concedido ilegalmente, porque não foi notificado, pode invocar a confiança legítima de que o auxílio era legal por forma a opor-se à restituição do mesmo ⁽⁵⁾. O Tribunal de Justiça sustentou que uma entidade pode confiar no princípio da proteção da confiança legítima sempre que uma instituição comunitária tenha feito nascer esperanças fundadas ⁽⁶⁾. O Órgão de Fiscalização não fez nada disso e, de facto, as decisões tomadas pelo mesmo de não permitir medidas de auxílio fiscal de natureza seletiva deveria ter tornado claro que as medidas em matéria de IVA que favorecem determinadas empresas ou grupos de empresas devem ser notificadas ao Órgão de Fiscalização ⁽⁷⁾.

⁽¹⁾ Processo C-5/89, *Comissão/Alemanha*, Coletânea 1990, p. I-3437, n.º 14; Processo C-169/95, *Comissão/Espanha*, Coletânea 1997, p. I-135, n.º 51; Processo C-24/95, *Land Rheinland-Pfalz/Alcan Deutschland GmbH*, Coletânea 1997, p. I-1591, n.º 25.

⁽²⁾ Processo C1-09, *Centre d'Exportation du Livre Français (CELF), Ministre de la Culture et de la Communication v Société Internationale de Diffusion et d'Édition*, Coletânea 2010, p. I-02099, n.º 53. Ver também Processo C-91/01, *Itália/Comissão*, Coletânea 2004, p. I-4355, n.ºs 66 e 67.

⁽³⁾ Processo C-5/89, *Comissão/Alemanha*, Coletânea 1990, p. I-3437, n.º 14, e *Regione Autónoma della Sardegna/Comissão*, Coletânea 2005, p. II-2123, n.º 64.

⁽⁴⁾ Processo C-5/89, *Comissão/Alemanha*, Coletânea 1990, p. I-3437, n.º 14, Processo C-169/95, *Espanha/Comissão*, Coletânea 1997, p. I-135, n.º 51.

⁽⁵⁾ Processos apensos C-183/02 P e C-187/02 P, *Demesa e Territorio Histórico de Álava/Comissão*, Coletânea 2004, p. I-10609, n.º 51.

⁽⁶⁾ Processo T-290/97, *Mehibas Dordstelaan/Comissão*, Coletânea 2000, p. II-15 e processos C-182/03 e C-217/03, *Bélgica e Forum 187 ASBL/Comissão*, Coletânea 2006, p. I-05479, n.º 147.

⁽⁷⁾ Ver Decisão do Órgão de Fiscalização da EFTA n.º 106/95/COL, de 31 de outubro de 1995, relativa a uma exoneração para as embalagens de vidro do imposto de base sobre embalagens não reutilizáveis de bebidas (JO L 124 de 23.5.1996, p. 30, e Suplemento EEE n.º 23 de 23.5.1996, p. 75), Decisão do Órgão de Fiscalização da EFTA n.º 145/97/COL, de 14 de maio de 1997, relativa a medidas adequadas sobre as contribuições para a segurança social com diferenciação regional e a Decisão do Órgão de Fiscalização da EFTA n.º 97/10/COL, de 24 de março de 2010, relativa à tributação de companhias de seguros cativas ao abrigo da Lei Fiscal do Liechtenstein (JO L 261 de 27.9.2012, p. 1, e Suplemento EEE n.º 53 de 27.9.2012, p. 1).

- (87) À luz do exposto, o Órgão de Fiscalização não aceita que os argumentos relacionados com a segurança jurídica ou a confiança legítima possam ser válidos neste caso, atendendo à jurisprudência do Tribunal e ao vasto âmbito de aplicação dos artigos 61.º (do Acordo EEE) e 107.º (do TFUE). A conclusão de que as medidas em matéria de IVA que eram objeto de inquérito poderiam envolver auxílios estatais foi sempre claramente previsível.

5. RESTITUIÇÃO

- (88) Uma vez que o auxílio foi concedido sem ter sido notificado ao Órgão de Fiscalização, este constitui um auxílio ilegal na aceção do artigo 1.º, alínea f), da Parte II do Protocolo n.º 3 ao Acordo relativo ao Órgão de Fiscalização e ao Tribunal. Decorre do artigo 14.º da Parte II do Protocolo n.º 3 do Acordo relativo ao Órgão de Fiscalização e ao Tribunal que o auxílio deve ser recuperado junto dos beneficiários caso o Órgão de Fiscalização considere que este é incompatível com as regras em matéria de auxílios estatais ao abrigo do Acordo EEE.
- (89) O Órgão de Fiscalização considera que, no caso em apreciação, nenhuns princípios gerais excluem o reembolso. Segundo a jurisprudência constante, a supressão de um auxílio ilegal através da sua restituição constitui uma consequência lógica da verificação do carácter ilegal do auxílio. Por conseguinte, a recuperação dos auxílios estatais concedidos ilegalmente, com o objetivo de restabelecer a situação anteriormente existente, não pode, em princípio, ser considerada desproporcionada relativamente aos objetivos do Acordo EEE em matéria de auxílios estatais.
- (90) Com a restituição do auxílio, o beneficiário perde a vantagem de que beneficiava relativamente aos seus concorrentes no mercado e a situação que prevalecia antes da concessão do auxílio é restabelecida ⁽¹⁾. Decorre igualmente do objetivo da restituição do auxílio que, regra geral e exceto em circunstâncias excecionais, o Órgão de Fiscalização não transcende os limites da sua margem discricionária quando exige que o Estado da EFTA em causa recupere os montantes concedidos a título de auxílios ilegais, uma vez que apenas restabelece a situação anterior ⁽²⁾. Além disso, tendo em conta o carácter imperativo do controlo dos auxílios estatais por parte do Órgão de Fiscalização nos termos do Protocolo n.º 3 do Acordo relativo ao Órgão de Fiscalização e ao Tribunal, as empresas beneficiárias de um auxílio não podem, em princípio, ter uma confiança legítima na regularidade do auxílio a não ser que este tenha sido concedido em conformidade com o estabelecido nas disposições do referido Protocolo ⁽³⁾. Não são conhecidas circunstâncias excecionais neste caso que pudessem criar expectativas legítimas por parte dos beneficiários do auxílio.
- (91) A restituição dos auxílios estatais indevidamente concedidos deverá incluir juros compostos, em conformidade com o artigo 14.º, n.º 2, da Parte II do Protocolo n.º 3 ao Acordo relativo ao Órgão de Fiscalização e ao Tribunal e os artigos 9.º e 11.º da Decisão n.º 195/04/COL do Órgão de Fiscalização, de 14 de julho de 2004 ⁽⁴⁾.
- (92) As autoridades islandesas forneceram, até à data, informações limitadas sobre o montante dos auxílios concedidos ao abrigo das alterações ao Ato n.º 163/2010. Além disso, não forneceram informações suficientes sobre o número e a identidade dos potenciais beneficiários das medidas. As autoridades islandesas são assim convidadas a fornecer informações pormenorizadas e exatas sobre o montante do auxílio concedido e os respetivos beneficiários.

6. CONCLUSÃO

- (93) Com base nas considerações precedentes, o Órgão de Fiscalização conclui que as autoridades islandesas aplicaram ilegalmente a medida de auxílio em causa, em infração ao disposto no artigo 1.º, n.º 3, da Parte I do Protocolo n.º 3.
- (94) O auxílio estatal concedido ao abrigo das disposições do Ato n.º 163/2010, ou seja, a isenção de IVA aquando da importação de servidores e equipamento similar por parte de clientes não residentes para utilização em centros de dados islandeses e a não tributação do IVA sobre os serviços mistos prestados a clientes não residentes dos centros de dados islandeses, na medida em que esses serviços não sejam acessórios aos serviços prestados por via eletrónica, não é compatível com o funcionamento do Acordo EEE pelos motivos acima expostos e deve ser restituído com efeitos a partir da data em que foi concedido,

⁽¹⁾ Ver processos apensos E-17/10 e E-6/11, *Principado do Liechtenstein e VTM Fundmanagement/Órgão de Fiscalização da EFTA*, Coletânea dos Acórdãos do Tribunal da EFTA 2012, p. 117, n.ºs 141 e 142.

⁽²⁾ Processo C-75/97, *Bélgica/Comissão*, Coletânea 1999, p. I-3671, n.º 66, e Processo C-310/99, *Itália/Comissão*, Coletânea 2002, p. I-2289, n.º 99.

⁽³⁾ Processo C-169/95, *Espanha/Comissão*, Coletânea 1997, p. I-135, n.º 51.

⁽⁴⁾ Com a redação que lhe foi dada pela Decisão do Órgão de Fiscalização da EFTA n.º 789/08/COL, de 17 de dezembro de 2008, que altera a Decisão n.º 195/04/COL do Colégio, relativa às disposições de aplicação referidas no artigo 27.º da Parte II do Protocolo n.º 3 do Acordo entre os Estados da EFTA que cria um Órgão de Fiscalização e um Tribunal, no que respeita aos formulários normalizados de notificação de auxílio (JO L 340 de 22.12.2010, p. 1, e Suplemento EEE n.º 72 de 22.12.2010, p. 1).

ADOTOU A PRESENTE DECISÃO:

Artigo 1.º

As disposições aplicadas através dos artigos 4.º e 12.º do Ato n.º 163/2010, ou seja, a isenção de IVA aquando da importação de servidores e equipamento similar por parte de clientes não residentes para utilização em centros de dados islandeses e a não tributação do IVA sobre os serviços mistos que são dissociáveis e não estão intrinsecamente ligados aos serviços prestados por via eletrónica a clientes não residentes dos centros de dados islandeses, pressupõem um auxílio estatal incompatível com o funcionamento do Acordo EEE.

Artigo 2.º

As autoridades islandesas deverão tomar todas as medidas necessárias para recuperar junto do(s) beneficiário(s) o auxílio referido no artigo 1.º e que lhes foi ilegalmente concedido, de 1 de maio de 2011 até 13 de março de 2013.

Artigo 3.º

A restituição deverá ser efetuada sem demora e, em todo o caso, no prazo de quatro meses a partir da data da presente decisão, em conformidade com os procedimentos previstos pelo direito nacional, na condição de estes permitirem a execução imediata e efetiva da decisão.

O auxílio a restituir deverá incluir juros de mora e juros compostos, a contar da data em que o auxílio foi colocado à disposição do beneficiário e até à data da sua restituição

Os juros serão calculados em conformidade com o disposto no artigo 9.º da Decisão n.º 195/04/COL do Órgão de Fiscalização da EFTA ⁽¹⁾.

Artigo 4.º

Até 8 de julho de 2014, a Islândia deve informar o Órgão de Fiscalização do montante total (capital e juros cobrados a título de reembolso) a recuperar junto do(s) beneficiário(s), bem como sobre as medidas previstas ou adotadas para proceder à recuperação do auxílio.

A Islândia deve ter executado a decisão do Órgão de Fiscalização e recuperado integralmente o auxílio até 8 de setembro de 2014.

Artigo 5.º

A Islândia é a destinatária da presente decisão.

Artigo 6.º

Apenas faz fé a versão em língua inglesa da presente decisão.

Feito em Bruxelas, em 8 de maio de 2014.

Pelo Órgão de Fiscalização da EFTA

Oda Helen SLETNES

Presidente

Frank J. BÜCHEL

Membro do Colégio

⁽¹⁾ Com a redação que lhe foi dada pela Decisão do Órgão de Fiscalização da EFTA n.º 789/08/COL.