

Processo C-215/19**Resumo do pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

8 de março de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia)

Data da decisão de reenvio:

5 de março de 2019

Recorrente:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

Objeto do processo principal

Imposto sobre o Valor Acrescentado – Arrendamento de um bem imóvel – Prestação de serviços relacionada com um bem imóvel – Prestação de serviços de centro de dados – Diretiva 2006/112/CE – Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011

Objeto e fundamentos do reenvio

O presente processo tem como objeto a interpretação do artigo 47.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA») e dos artigos 13.º-B e 31.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Regulamento de Execução»), conforme alterado pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços.

Segundo a Arvonlisäverolaki (Lei finlandesa relativa ao IVA, a seguir: «AVL»), a Administração Fiscal emite, mediante pedido escrito, uma decisão prévia sobre o modo como deve ser aplicada a lei a uma operação do requerente.

Uma decisão prévia definitiva deve considerar-se vinculativa, a pedido do interessado, durante o período para o qual foi emitida. Uma decisão respeitante ao IVA emitida pela Administração Fiscal ao abrigo da AVL pode ser impugnada em recurso para o Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal Administrativo de Helsínquia). Da decisão do Tribunal Administrativo cabe recurso para o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo), na medida em que este admita o recurso. Têm legitimidade para recorrer o requerente da decisão prévia e o Veronsaajien oikeudenvontayksikkö (organismo para a garantia dos direitos dos contribuintes).

No processo aqui pendente, a sociedade A Oy pediu a emissão de uma decisão prévia à Administração Fiscal. A sociedade A Oy impugnou a decisão prévia em recurso interposto no Tribunal Administrativo de Helsínquia. O Tribunal Administrativo deu provimento ao recurso da sociedade. O Veronsaajien oikeudenvontayksikkö pediu a admissão de um recurso jurisdicional e impugnou a decisão do Tribunal Administrativo no Korkein hallinto-oikeus.

Questões prejudiciais

1. Devem os artigos 13.º-B e 31.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterado pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços, ser interpretados no sentido de que prestações de serviços de centro de dados como as que são objeto do processo principal, nas quais o operador fornece aos seus clientes armários de equipamentos para alojamento de servidores que se encontram num centro de dados e prestações de serviços conexas, devem ser consideradas arrendamento de um bem imóvel?

2. Em caso de resposta negativa à primeira questão: devem, não obstante, o artigo 47.º da Diretiva 2006/112/CE e o artigo 31.º-A do referido Regulamento de Execução ser interpretados no sentido de que uma prestação de serviços de centro de dados como a que é objeto do processo principal deve ser considerada uma prestação de serviços relacionada com um bem imóvel, cujo lugar de prestação é o lugar em que se situa o imóvel?

Disposições do direito da União invocadas

Artigo 47.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado

Artigos 13.º-B e 31.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterado pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços

Jurisprudência do Tribunal de Justiça invocada

Acórdão de 27 de junho de 2013, C-155/12, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, ECLI:EU:C:2013:434, n.ºs 34 a 38.

Disposições do direito nacional invocadas

A Diretiva IVA e a Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, anteriormente em vigor foi transposta para o direito finlandês pela Lei relativa ao IVA de 30.12.1993/1501, versão consolidada, que entrou em vigor em 1 de junho de 1994 (entre parênteses indicam-se os números das leis que a alteraram e das quais constam as versões aplicáveis das disposições no período para o qual foi emitida a decisão prévia).

Nos termos do § 1, n.º 1, ponto 1, da AVL, estão sujeitas a IVA as vendas de bens e as prestações de serviços realizadas na Finlândia no exercício de uma atividade económica.

Nos termos do § 27, n.º 1, da AVL, estão isentas de IVA a venda, locação ou arrendamento de imóveis, bem como a constituição de servidões ou outros direitos equiparáveis sobre imóveis. Nos termos do n.º 2 deste parágrafo, também estão isentas de imposto as operações de cedência de energia, gás, calor, água ou bens equiparáveis, quando estas operações sejam conexas com a transmissão do direito de utilização de imóveis isenta de imposto.

Nos termos do § 28 da AVL (1064/2016), consideram-se bens imóveis os que são definidos como tais no artigo 13.º – B do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

Nos termos do § 65 da AVL (505/2014), uma prestação de serviços efetuada a um operador económico que atua no exercício da sua atividade considera-se realizada na Finlândia, quando é feita a um estabelecimento comercial do destinatário situado na Finlândia, a menos que seguidamente se disponha de outro modo. Se essa prestação de serviços não for efetuada a um estabelecimento, a mesma

considera-se realizada na Finlândia se a sede da atividade económica do destinatário se situar na Finlândia.

Nos termos do § 67, n.º 1, da AVL (1064/2016) as prestações de serviços relacionadas com bens imóveis consideram-se realizadas na Finlândia quando o bem imóvel se situa na Finlândia. Nos termos do n.º 2 deste parágrafo, consideram-se relacionadas com bens imóveis, entre outras, as prestações de serviços de peritos e agentes imobiliários, os serviços de hospedagem, a concessão do direito de utilização de imóveis e os serviços de construção.

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 *Pedido de emissão de uma decisão prévia à Administração Fiscal*
- 2 A sociedade A Oy (a seguir também «sociedade») é uma empresa que exerce a nível nacional a atividade de gestão de redes para redes de telecomunicações sem fios. A atividade da sociedade inclui, além disso, o desenvolvimento de redes de telecomunicações e da infraestrutura de rede.
- 3 A sociedade oferece aos seus clientes, operadores nacionais e estrangeiros da indústria das TI (tecnologias da informação), prestações de serviços de centro de dados. Os clientes da sociedade utilizam os seus servidores para oferecerem aos seus próprios clientes ligações para a transmissão de dados. Os servidores estão alojados em centros de dados que dispõem das necessárias ligações para a transmissão de dados e nos quais são reguladas com precisão, designadamente, a humidade e a temperatura por forma a garantir o bom funcionamento dos servidores. O ambiente climatizado é uma condição essencial para o bom funcionamento dos equipamentos dos clientes alojados nesses armários.
- 4 Entre as prestações de serviços de centro de dados que a sociedade oferece aos seus clientes incluem-se um armário de equipamentos bloqueável, a eletricidade e a disponibilização de um ambiente o mais adequado possível para a utilização dos servidores. Entre as prestações de serviços ligadas ao ambiente contam-se, designadamente, a monitorização da temperatura e da humidade do espaço dos servidores, o arrefecimento, a monitorização de falhas na alimentação elétrica, detetores de fumo nos armários para deteção de eventuais incêndios nos equipamentos bem como um controlo eletrónico do acesso. Além disso, a sociedade encarrega-se, designadamente, da limpeza do espaço e da substituição das lâmpadas.
- 5 Os armários de equipamentos estão instalados num dos imóveis arrendados pela sociedade, no qual esta instalou diversos armários de equipamentos. Os referidos armários têm as dimensões de dois metros de altura, 80 centímetros de largura e um metro de profundidade e são fixados ao solo por meio de cavilhas. Os clientes da sociedade instalam os seus próprios equipamentos nos armários. Os equipamentos são aparafusados nos armários e podem ser desmontados em alguns

minutos. Os equipamentos pesam entre 2 e 300 kg e o peso dos armários incluindo os equipamentos é de 20 a 500 kg.

- 6 Os clientes não dispõem de chave de acesso ao seu armário, havendo, em vez disso, um serviço de vigilância disponível 24 horas por dia. Mediante a exibição da sua identificação, o cliente recebe uma chave com a qual obtém acesso ao seu armário de equipamentos. A sociedade não está autorizada a entrar no armário de equipamentos do cliente.
- 7 A sociedade e o cliente estabeleceram no contrato disposições específicas sobre o aluguer dos armários de equipamentos e sobre a eletricidade a faturar em função do consumo. Ambos são, no entanto, mencionados na fatura por um montante total sem qualquer discriminação. A parte da eletricidade e a sua repercussão na prestação de serviços representa cerca de um terço. A faturação é feita mensalmente.
- 8 O cliente pode adquirir à sociedade serviços especiais, entre outros, a manutenção dos equipamentos, como, por exemplo, uma reinicialização dos equipamentos ou a conexão de cabos. Também é possível, mediante um custo adicional, adquirir à sociedade o serviço de instalação dos equipamentos no respetivo armário. A esta prestação de serviços recorrem especialmente os clientes estrangeiros. Os clientes encomendam frequentemente outras prestações à sociedade, mediante custo adicional, como, por exemplo, serviços de manutenção.
- 9 *Decisão prévia da Administração Fiscal de 27 de fevereiro de 2017 para o período de 27 de fevereiro de 2017 a 31 de dezembro de 2018*
- 10 Na decisão prévia que emitiu à sociedade, a Administração Fiscal determinou que a realização da prestação de serviços global acima descrita não era uma prestação de serviços na aceção da disposição relativa ao país de venda a que se refere o § 65 da AVL, mas antes uma prestação de serviços relacionada com um bem imóvel na aceção do § 67 da AVL, em que o país da realização da prestação é determinado segundo o lugar da situação do bem imóvel.
- 11 A Administração Fiscal sustentou na sua decisão que o arrendamento do espaço necessário para a instalação do servidor pertencente ao cliente constitui a prestação principal da prestação global acima descrita e, em relação às prestações realizadas, constitui a prestação principal e essencial. Trata-se assim de uma transmissão do direito de utilização de um bem imóvel e de uma prestação de serviços relacionada com um bem imóvel na aceção do § 67 da AVL, cujo lugar de prestação se determina nos termos do § 67 da AVL.
- 12 *Decisão do Tribunal Administrativo de Helsínquia de 27 de outubro de 2017*
- 13 A sociedade A Oy impugnou a decisão da administração fiscal em recurso interposto para o Tribunal Administrativo de Helsínquia.

- 14 A *sociedade* pediu a anulação da decisão da Administração Fiscal e a adoção de uma nova decisão prévia que determine que a prestação de serviços global descrita é uma prestação de serviços na aceção da disposição relativa ao país de venda do § 65 da AVL.
- 15 O *Tribunal Administrativo de Helsínquia* deu provimento ao recurso da sociedade, anulou a decisão da Administração Fiscal e determinou, numa nova decisão prévia, que a referida prestação de serviços global constitui a realização de uma prestação na aceção do § 65 da AVL. O Tribunal Administrativo referiu-se na sua decisão às disposições dos §§ 28, 65 e 67, n.º 1, da AVL, do artigo 47.º da Diretiva IVA e dos artigos 13.º -B e 31.º -A do Regulamento de Execução como normas aplicáveis, bem como ao Acórdão do Tribunal de Justiça no processo C-155/12, *RR Donelley Global Turnkey Solutions Poland*.
- 16 Segundo o Tribunal Administrativo, há que decidir neste processo se a prestação de serviços de centro de dados deve ser entendida como prestação de serviços relacionada com um bem imóvel, a cuja realização se aplica a disposição relativa ao país de venda do § 67 da AVL.
- 17 O Tribunal Administrativo sustentou na sua decisão que os armários de equipamentos destinados a alojar os servidores dos clientes, mesmo que estejam fixados ao solo por meio de cavilhas, podem ser deslocados sem destruir ou alterar o edifício ou a construção, na aceção do artigo 13.º -B, alínea d), do Regulamento de Execução. Os armários de equipamentos não são, por isso, bens imóveis na aceção do Regulamento de Execução.
- 18 Segundo o Tribunal Administrativo, o cliente não adquire a propriedade de nenhuma parte do edifício que constitui o centro de dados, mas apenas a possibilidade de utilizar em ótimas condições o armário de equipamentos que nele se encontra. Sob a designação de prestação de serviços de centro de dados, a sociedade presta aos seus clientes uma prestação de serviços global relacionada com a instalação dos servidores do cliente, cuja prestação principal consiste em proporcionar ao cliente o melhor ambiente de utilização possível para o seu funcionamento.
- 19 Nestas circunstâncias, a prestação de serviços global acima descrita não se pode considerar uma prestação de serviços relacionada com um bem imóvel. Por conseguinte, deve aplicar-se à realização da prestação de serviços a disposição relativa ao país da venda do § 65 da AVL.

Principais argumentos das partes no processo principal

- 20 O *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* pediu, no recurso jurisdicional que interpôs para o Korkein hallinto-oikeus, que fosse revogada a decisão do Tribunal Administrativo e que seja reposta em vigor a decisão prévia adotada pela Administração Fiscal, segundo a qual a prestação de serviços global oferecida pela sociedade constitui uma transmissão do direito de utilização de um bem imóvel na

aceção do § 27 da AVL ou, a título subsidiário, constitui uma prestação de serviços relacionada com um bem imóvel na aceção do § 67 da AVL.

- 21 Para fundamentar a sua posição, o *Veronsaajien oikeudenvaltvontayksikkö* alegou que os armários de equipamentos instalados no edifício são partes integrantes de um bem imóvel na aceção do artigo 13.º -B, alínea c), do Regulamento de Execução, sem as quais o centro de dados está incompleto tendo em vista a sua finalidade funcional. Os armários de equipamentos podiam ser instalados no edifício de modo que pudessem ser deslocados e substituídos. À luz do artigo 13.º -B, alínea c), do Regulamento de Execução, não tem nenhuma relevância o facto de as partes integrantes do bem imóvel, neste caso os armários de equipamentos, poderem ser deslocados sem destruir ou alterar o edifício.
- 22 O *Veronsaajien oikeudenvaltvontayksikkö* sustentou ainda que, independentemente da questão de saber se a prestação de serviços global oferecida pela sociedade é definida como arrendamento de um bem imóvel ou como outra prestação de serviços, a realização da prestação de serviços da sociedade constitui uma prestação de serviços relacionada com um bem imóvel, cujo lugar de prestação é o lugar onde se situa o bem imóvel, ou seja, o centro de dados.
- 23 Segundo o *Veronsaajien oikeudenvaltvontayksikkö*, o bem imóvel, ou seja, o armário de equipamentos do centro de dados, é uma parte indispensável da prestação global oferecida pela sociedade. O bem imóvel é um fator central e determinante para a realização da prestação de serviços. Não é possível realizar a prestação de serviços sem o bem imóvel subjacente, o que demonstra que a prestação de serviços é realizada com referência a um bem imóvel concreto. A prestação de serviços global oferecida pela sociedade decorre de um bem imóvel, pois que este é utilizado para a realização da prestação de serviços e constitui um componente mais importante e pertinente da realização da prestação. Por isso, a prestação de serviços tem uma ligação direta com um bem imóvel, tratando-se de uma prestação de serviços relacionada com um bem imóvel.
- 24 A *sociedade* alegou no *Korkein hallinto-oikeus* que os locais arrendados para a atividade de centro de dados foram inicialmente construídos com outra finalidade. Os locais foram adaptados posteriormente a centro de dados e, depois de terminado o contrato de arrendamento, o seu estado original poderá ser repostado com facilidade.
- 25 A *sociedade* entende que os armários de equipamentos que se encontram no centro de dados não podem ser considerados partes integrantes fixadas ao edifício. O edifício também está completo sem os armários de equipamentos. A prestação de serviços de centro de dados é uma atividade específica exercida no bem imóvel. Os armários de equipamentos destinavam-se à atividade de centro de dados exercida pela sociedade, ou seja, trata-se de equipamentos que se destinavam a uma atividade específica. Equipamentos desse tipo só seriam partes integrantes do bem imóvel se não pudessem ser deslocados sem destruir ou alterar

o próprio edifício. Os armários de equipamentos podem ser deslocados sem destruir o edifício ou o próprio armário.

Apresentação sucinta da fundamentação do reenvio

- 26 No presente processo há que decidir se os armários de equipamentos utilizados na prestação de serviços de centro de dados oferecida pela sociedade devem ser considerados como bens imóveis na aceção do artigo 13.º -B do Regulamento de Execução. Se for dada resposta negativa a esta questão, há que decidir, além disso, se a prestação de serviços de centro de dados oferecida pela sociedade deve ser considerada uma prestação de serviços relacionada com um bem imóvel na aceção do artigo 47.º da Diretiva IVA, cujo lugar de prestação é o lugar da situação do bem imóvel. Ao apreciar a última questão mencionada, deve ter-se igualmente em consideração o artigo 31.º -A do Regulamento de Execução, que regula os casos em que as prestações de serviços devem ser consideradas relacionadas com um bem imóvel.
- 27 Na decisão impugnada, o Tribunal Administrativo entendeu que os armários de equipamentos utilizados na prestação de serviços de centro de dados oferecida pela sociedade não são um bem imóvel na aceção do artigo 13.º -B do Regulamento de Execução. O Tribunal Administrativo entende, além disso, que a prestação de serviços de centro de dados oferecida pela sociedade não pode ser considerada uma prestação de serviços relacionada com um bem imóvel na aceção do artigo 31.º -A do Regulamento de Execução.
- 28 O *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* contesta no Korkein hallinto-oikeus a interpretação da disposição a que se faz referência na decisão sustentada neste processo pelo Tribunal Administrativo. Segundo o *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* os armários de equipamentos são bens imóveis, e a prestação de serviços de centro de dados oferecida pela sociedade é uma prestação de serviços relacionada com um bem imóvel, cujo lugar de prestação é o lugar onde se situa o bem imóvel.
- 29 O Korkein hallinto-oikeus não tem conhecimento de nenhuma decisão prejudicial do Tribunal de Justiça sobre a aplicação do artigo 47.º da Diretiva IVA e dos artigos 13.º -B e 31.º-A do Regulamento de Execução à atividade acima descrita de uma sociedade. No entender do Korkein hallinto-oikeus, não decorre do acórdão do Tribunal de Justiça proferido no processo C-155/12, acima referido, nenhuma resposta direta à questão a que se refere o processo agora pendente.