

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção)

2 de julho de 2020 (*)

«Reenvio prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Prestações de serviços – Artigo 135.º, n.º 1, alínea l) – Isenção do IVA – Locação de imóveis – Conceito de “bem imóvel” – Exclusão – Artigo 47.º – Lugar das operações tributáveis – Prestações de serviços relacionadas com um bem imóvel – Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 – Artigos 13.ºB e 31.ºA – Armários para equipamentos – Serviços de alojamento num centro de dados»

No processo C-215/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia), por Decisão de 5 de março de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 8 de março de 2019, no processo

Veronsaajien oikeudenvaltavastuuskö,

sendo intervenientes:

A Oy,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção),

composto por: I. Jarukaitis, presidente de secção, E. Regan (relator), presidente de da Quinta Secção, e C. Lycourgos, juiz,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Comissão Europeia, por J. Jokubauskaitis e I. Koskinen, na qualidade de agentes,

Vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar o processo sem apresentação de conclusões

profere o presente

Acórdão

1 O presente pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do 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 (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (a seguir «Diretiva

IVA») assim como dos artigos 13.ºB e 31.ºA do Regulamento de Execução 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 (JO 2011, L 77, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013 (JO 2013, L 284, p. 1) (a seguir «regulamento de execução»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um processo instaurado pelo Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (serviço da administração fiscal encarregado da defesa dos direitos dos destinatários das receitas fiscais, Finlândia), a respeito da determinação do lugar de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) referente a serviços de alojamento num de dados prestados pela A Oy.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva IVA

3 O título V da Diretiva IVA, relativo ao lugar das operações tributáveis, inclui o capítulo 3, sob a epígrafe «Lugar das prestações de serviços». A secção 2 deste capítulo, intitulada «Disposições gerais», compreende os artigos 44.º e 45.º

4 O artigo 44.º da diretiva tem o seguinte teor:

«O lugar das prestações de serviços efetuadas a um sujeito passivo agindo nessa qualidade é o lugar onde esse sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele onde este tem a sede da sua atividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o sujeito passivo destinatário tem domicílio ou residência habitual.»

5 A secção 3 do capítulo 3 da Diretiva 2006/112, intitulada «Disposições específicas», compreende os artigos 46.º a 59.ºA desta diretiva.

6 O artigo 47.º da mesma diretiva, sob a epígrafe «prestações de serviços relacionadas com bens imóveis», estabelece:

«O lugar das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis, incluindo os serviços prestados por peritos e agentes imobiliários, a prestação de serviços de alojamento no setor hoteleiro ou em setores com funções análogas, tais como campos de férias ou terrenos destinados a campismo, a concessão de direitos de utilização de bens imóveis e os serviços de preparação e de coordenação de obras em imóveis, tais como os serviços prestados por arquitetos e por empresas de fiscalização de obras, é o lugar onde está situado o bem imóvel.»

7 Incluído no capítulo 3 intitulado «isenções em benefício de outras entidades», do título IX da Diretiva IVA, o artigo 135.º, sob a epígrafe «isenções», dispõe no seu n.º 1:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

l) A locação de bens imóveis.

[...]»

O Regulamento de Execução

8 Incluído na secção 1, intitulada «conceitos», do capítulo V do Regulamento de Execução, o artigo 13.ºB, sob a epígrafe «Lugar das operações tributáveis», estabelece:

«Para a aplicação da Diretiva 2006/112/CE, consideram-se “bens imóveis”:

[...]

- c) Qualquer elemento que tenha sido instalado e faça parte integrante de um edifício ou de uma construção, sem o qual estes não estão completos, tais como portas, janelas, telhados, escadas e elevadores;
- d) Qualquer elemento, equipamento ou máquina permanentemente instalado num edifício ou numa construção que não possa ser deslocado sem destruir ou alterar o edifício ou a construção.»

9 A secção 4 deste capítulo, intitulado «Lugar das prestações de serviços (artigos 43.º a 59.º da Diretiva [IVA])» inclui uma secção 6ªA, «Prestações de serviços relacionadas com bens imóveis», no qual se inclui o artigo 31.ºA deste regulamento, que tem o seguinte teor:

«1. Os serviços relacionados com bens imóveis a que se refere o artigo 47.º da Diretiva 2006/112/CE incluem apenas os serviços que tenham uma relação suficientemente direta com esses bens. Considera-se que os serviços têm uma relação suficientemente direta com bens imóveis nos seguintes casos:

- a) Quando derivam de um bem imóvel e esse bem é um elemento constitutivo do serviço e constitui um elemento central e essencial para a prestação dos serviços;
- b) Quando são prestados ou destinados a um bem imóvel e têm por objeto a alteração jurídica ou material desse bem.

2. O n.º 1 abrange, em especial, o seguinte:

[...]

- h) A locação ou o arrendamento de bens imóveis, com exceção dos abrangidos pela alínea c) do n.º 3, incluindo a armazenagem de bens numa parte específica do bem afeta ao uso exclusivo do destinatário;

3. O n.º 1 não abrange o seguinte:

[...]

- b) A armazenagem de bens num bem imóvel, se nenhuma parte específica desse imóvel for destinada ao uso exclusivo do destinatário;

[...]»

Direito finlandês

10 O § 1, n.º 1, ponto 1, da Arvonlisäverolaki 1501/1993 (Lei 1501/1993 do Imposto Sobre o Valor Acrescentado), de 30 de dezembro de 1993, na sua versão aplicável aos factos do

processo principal (a seguir «AVL»), prevê:

«O imposto sobre o valor acrescentado é cobrado a favor do Estado de acordo com as modalidades definidas no presente Decreto-Lei:

1) em todas as vendas de bens e prestações de serviços realizadas na Finlândia no exercício de uma atividade económica.

[...]»

11 Nos termos do § 27.º da mesma lei:

«estão isentas de IVA a venda, locação ou arrendamento de imóveis, bem como a constituição de servidões ou outros direitos equiparáveis sobre imóveis.

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.»

12 O § 28 da mesma lei dispõe:

«Consideram-se bens imóveis os que são definidos como tais no artigo 13.º-B do [Regulamento de Execução].»

13 Nos termos do § 65 da AVL:

«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.»

14 O § 67 da mesma lei enuncia:

«As prestações de serviços relacionadas com bens imóveis consideram-se realizadas na Finlândia quando o bem imóvel se situa na Finlândia.

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.»

Litígio do processo principal e questões prejudiciais

15 A A Oy, sociedade de direito finlandês, é um operador de redes de comunicações sem fio, cuja atividade inclui o desenvolvimento de redes de telecomunicação e de infraestruturas de redes.

16 Esta sociedade presta, especialmente, serviços de alojamento num centro de dados a operadores estabelecidos na Finlândia e noutros Estados?Membros que exercem as suas atividades no domínio das tecnologias da informação e utilizam os seus próprios servidores para fornecer conexões eletrónicas aos seus clientes. Os servidores estão alojados em locais equipados com as necessárias conexões eletrónicas e nos quais a humidade e o calor são regulados de maneira precisa para permitirem a utilização desses servidores em conformidade com o seu destino num ambiente refrigerado.

17 Os serviços de alojamento num centro de dados prestados pela A Oy incluem o fornecimento de um armário de equipamentos com uma porta que pode ser bloqueada, eletricidade e serviços destinados a assegurar que os servidores são utilizados em condições ótimas, como a monitorização da temperatura e da humidade, a refrigeração, a vigilância de interrupções da alimentação elétrica, detetores de fumo para detetar eventuais incêndios no interior dos armários e o controlo eletrónico de acesso. Além disso, essa sociedade assegura a gestão da limpeza geral e a substituição de lâmpadas elétricas.

18 Os armários estão aparafusados ao pavimento num imóvel arrendado pela A Oy. Os utilizadores instalam depois neles os seus equipamentos, os quais são por sua vez aparafusados aos armários e podem ser retirados em alguns minutos.

19 Os clientes não dispõem de chave do armário em que instalaram o seu servidor, mas podem obtê-la, após verificação da sua identidade, junto de um serviço de segurança disponível em permanência. A A Oy não tem o direito de aceder ao armário dos seus clientes.

20 A A Oy apresentou à administração fiscal um pedido de decisão prévia relativa ao regime de IVA aplicável a esses serviços.

21 Por Decisão de 27 de fevereiro de 2017, a administração fiscal considerou, no tocante ao período entre 27 de fevereiro de 2017 e 31 de dezembro de 2018, que os serviços de alojamento num centro de dados prestados pela A Oy não relevam da regra geral relativa ao lugar das prestações de serviços prevista no § 65 da AVL, devendo antes ser considerados como prestações de serviços relacionadas com um imóvel, no sentido do § 67 da AVL, cujo lugar é definido como o lugar em que o imóvel está situado. Com efeito, segundo a administração fiscal, a localização da instalação técnica necessária para o alojamento dos servidores dos clientes seria a prestação de serviços principal do feixe de serviços prestados pela A Oy, por ser central e essencial para todos os serviços. Essa prestação devia portanto ser qualificada como cessão de um direito de utilização de um bem imóvel, no sentido do § 27 da AVL.

22 Por Acórdão de 27 de outubro de 2017, o Helsingin hallinto-oikeus (tribunal administrativo Helsínquia, Finlândia), em recurso interposto pela A Oy, anulou essa decisão. Este tribunal considerou que os serviços de alojamento num centro de dados prestados pela A Oy não podiam ser considerados prestações de serviços relacionadas com um imóvel, no sentido do § 67 da AVL, e, por isso, são abrangidos pela regra geral prevista no § 65 da mesma lei. A este respeito aquele tribunal considerou que mesmo que os armários onde são instalados os servidores estejam fixados ao solo, podem ser deslocados sem destruição ou modificação do imóvel ou da construção, no sentido do artigo 13.ºC, alínea d) do Regulamento de Execução. Esses armários não são portanto bens imóveis, no sentido dessa disposição, nem o cliente recebe o gozo de uma fração do centro de dados, considerado como imóvel, mas apenas dispõe da possibilidade de utilizar os referidos armários, colocados nesse centro de dados em condições ótimas. A Oy presta assim aos seus clientes um feixe de serviços relativos ao alojamento dos seus servidores, cuja prestação principal consiste em oferecer o melhor ambiente possível para o funcionamento desses servidores.

23 O serviço da administração fiscal encarregado da defesa dos direitos dos destinatários das receitas fiscais recorreu desse acórdão para o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo, Finlândia).

24 Na decisão de reenvio, este tribunal interroga-se sobre a questão de saber se os armários fornecidos pela A Oy, no quadro dos serviços de alojamento num centro de dados que presta, devem ser considerados como um bem imóvel no sentido do artigo 13.ºB do Regulamento de Execução. Se não for esse o caso, suscita-se então a questão de saber se esses serviços se devem considerar relacionados com um bem imóvel, no sentido do artigo 47.º da Diretiva IVA, cujo lugar de prestação é o lugar em que está situado o imóvel. No quadro da apreciação desta questão, aquele tribunal considera que seria de ter em conta igualmente o artigo 31.ºA do Regulamento de Execução, que define «serviços com ligação a um bem imóvel», no sentido do artigo 47.º

25 Nestas condições, o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) Devem os artigos 13.ºB e 31.ºA do [Regulamento de Execução] 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 IVA] e o artigo 31.ºA 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?»

Quanto às questões prejudiciais

Observações preliminares

26 Importa observar que, com as suas duas questões, o órgão jurisdicional de reenvio interroga o Tribunal de Justiça sobre a interpretação da Diretiva IVA no âmbito de um litígio que diz respeito ao tratamento fiscal de uma prestação de serviços que aquele órgão jurisdicional qualifica de «serviços de alojamento em centro de dados».

27 Como resulta da decisão de reenvio, estes serviços incluem diversos elementos que consistem, como salientado nos n.os 16 a 18 do presente acórdão, por um lado, na colocação à disposição pelo prestador dos serviços de armários com uma porta que pode ser fechada à chave em que os clientes podem instalar os seus servidores e, por outro, no fornecimento de eletricidade e de serviços diversos a esses clientes, serviços que se destinam a assegurar a utilização desses servidores em condições ótimas no que se refere, nomeadamente, à humidade e à temperatura.

28 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de atos, há que tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão, para determinar se essa operação dá lugar, para efeitos do IVA, a duas ou mais prestações distintas ou a uma prestação única (Acórdão de 4 de setembro de 2019, KPC Herning, C-771/18, EU:C:2019:660, n.º 35 e jurisprudência aí referida).

29 Uma prestação deve ser considerada única, designadamente, quando uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e a outra ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham a mesma sorte fiscal da prestação principal. Em particular, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (Acórdão de 4 de setembro de 2019, KPC Herning, C-771/18, EU:C:2019:660, n.º 38 e jurisprudência aí referida).

30 No caso vertente, resulta da decisão de reenvio, e em especial do próprio teor das questões colocadas, que o tribunal de reenvio considera que os diferentes elementos da prestação de serviços de alojamento num centro de dados em causa no processo principal constituem uma prestação única no âmbito da qual a disponibilização dos armários para equipamentos constitui a prestação principal e o fornecimento da eletricidade e dos serviços destinados a assegurar a utilização desses servidores em condições ótimas é acessório dessa prestação principal.

31 Tal como resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as questões relativas à interpretação do direito da União, submetidas pelo juiz nacional no quadro regulamentar e factual que este define sob a sua responsabilidade, e cuja exatidão não compete ao Tribunal de Justiça verificar, gozam de uma presunção de pertinência (v., neste sentido, Acórdão de 26 de março de 2020, Kreissparkasse Saarlouis, C-766/19, EU:C:2020:242, n.º 30 e jurisprudência aí referida).

32 É portanto com base na premissa fixada pelo órgão jurisdicional de reenvio, segundo a qual a prestação de serviços de alojamento num centro de dados em causa no processo principal constitui uma prestação única no âmbito da qual a disponibilização de armários para equipamento é a prestação principal que importa responder às questões colocadas por aquele órgão jurisdicional.

Quanto à primeira questão

33 No âmbito do processo de cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça instituído pelo artigo 267.º TFUE, cabe a este dar ao juiz nacional uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi submetido. Nesta ótica, incumbe ao Tribunal, se

necessário, reformular as questões que lhe são submetidas Com efeito, o Tribunal de Justiça tem por missão interpretar todas as disposições do direito da União de que os órgãos jurisdicionais nacionais necessitam para decidir os litígios que lhes são submetidos, ainda que essas disposições não sejam expressamente referidas nas questões que lhe são apresentadas por esses órgãos jurisdicionais (Acórdão de 12 de março de 2020, *Caisse d'assurance retraite et de la santé au travail d'Alsace-Moselle*, C-769/18, EU:C:2020:203, n.º 39).

34 Assim, no caso em apreço, embora o órgão jurisdicional de reenvio tenha limitado a sua primeira questão à interpretação dos artigos 13.º B e 31.º A do Regulamento de Execução, os quais definem, respetivamente, os conceitos de «bem imóvel» e de «serviços relacionados com bens imóveis» para efeitos de determinação do lugar das prestações de serviços sujeitos a IVA, resulta da decisão de reenvio que esta questão visa na realidade determinar se o artigo 135, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA, que prevê a isenção de bens imóveis, se aplica aos serviços de alojamento num centro de dados prestados pelo prestador em causa no processo principal. Aliás, essa disposição é citada nos motivos da decisão como norma do direito da União aplicável ao litígio do processo principal e a locação de bens imóveis é referida no artigo 31.º A, n.º 2, alínea h), do Regulamento de Execução, que é expressamente mencionado na referida questão.

35 Nestas condições, deve considerar-se que, com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que os serviços de alojamento num centro de dados no âmbito dos quais o prestador de serviços põe à disposição dos seus clientes armários para equipamentos para que eles aí instalem os seus servidores e lhes fornece bens e serviços acessórios, como eletricidade e serviços diversos destinados a garantir a utilização desses servidores em condições ótimas, constituem serviços de arrendamento de bens imóveis abrangidos pela isenção de IVA prevista nessa disposição.

36 Importa referir, a este respeito, que, em conformidade com o artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA, as operações de locação de imóveis estão isentas de IVA.

37 As isenções como as previstas no artigo 135.º, n.º 1, da Diretiva IVA constituem conceitos autónomos de direito da União e devem, portanto, ser objeto de uma definição ao nível da União Europeia (v., por analogia, Acórdão de 16 de outubro de 2019, *Winterhoff et Eisenbeis*, C-4/18 e C-5/18, EU:C:2019:860, n.º 43 e jurisprudência aí referida).

38 Além disso, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, os termos utilizados para designar as isenções previstas nessa disposição, incluindo o conceito de «locação de bens imóveis» devem ser interpretados estritamente, uma vez que uma isenção constitui uma derrogação ao princípio geral de que o IVA é cobrado por todas as prestações de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo agindo nessa qualidade (v., neste sentido, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, *Mailat*, C-17/18, EU:C:2018:1038, n.º 37 e jurisprudência aí referida).

39 Todavia, a interpretação desses termos deve ser feita em conformidade com os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA. Assim, esta regra da interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 13.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos (v., por analogia, Acórdão de 16 de outubro de 2019, *Winterhoff et Eisenbeis*, C-4/18 e C-5/18, EU:C:2019:860, n.º 45 e jurisprudência aí referida).

40 O conceito de «locação de bens imóveis», constante do artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva IVA foi definido pelo Tribunal de Justiça como o direito conferido pelo proprietário de um imóvel ao locatário de, mediante remuneração e por um período acordado, ocupar esse imóvel

como se fosse o proprietário e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito (v., neste sentido, Acórdão de 28 de fevereiro de 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, n.º 18 e jurisprudência aí referida).

41 O Tribunal de Justiça também precisou que a isenção prevista naquela disposição se explica pelo facto de a locação de bens imóveis, embora sendo uma atividade económica, constituir habitualmente uma atividade relativamente passiva, que não gera um valor acrescentado significativo. Essa atividade deve assim distinguir-se de outras atividades que têm quer natureza industrial ou comercial quer um objeto que se caracteriza melhor pela realização de uma prestação do que pela simples colocação à disposição de um bem, como o direito de utilizar um campo de golfe, o direito de atravessar uma ponte mediante o pagamento de uma portagem ou ainda o direito de instalar máquinas de venda automática de tabaco num estabelecimento comercial (v., neste sentido, Acórdão de 28 de fevereiro de 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, n.º 19 e jurisprudência aí referida).

42 Daqui resulta que a natureza passiva da locação de um bem imóvel, que justifica a isenção do IVA de tais operações ao abrigo do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva, se prende com a natureza da própria operação e não com a forma como o locatário utiliza o bem em causa (Acórdão de 28 de fevereiro de 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, n.º 20).

43 Assim, conforme o Tribunal de Justiça já declarou, não pode beneficiar desta isenção uma atividade que implique não apenas a colocação à disposição passiva um bem imóvel mas também um certo número de atividades comerciais, como a supervisão, a gestão e a manutenção constante por parte do proprietário, bem como a colocação à disposição de outras instalações, de modo que, não se verificando circunstâncias absolutamente especiais, a locação deste bem não pode constituir a prestação preponderante (v., neste sentido, Acórdão de 28 de fevereiro de 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, n.º 21 e jurisprudência aí referida).

44 É à luz destes critérios elaborados pela jurisprudência do Tribunal de Justiça que se deve determinar se os serviços de alojamento num centro de dados como os que estão em causa no processo principal relevam da isenção do IVA prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea I), da Diretiva IVA.

45 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que o prestado de serviços de alojamento num centro de dados em causa no processo principal põe à disposição dos seus clientes armários para equipamentos em que eles podem instalar os seus servidores ou contratar essa instalação pelo prestador, o qual lhes fornece igualmente, a título acessório, a eletricidade, assim como diversos serviços com vista a assegurar a utilização e a manutenção desses servidores em condições ótimas. Constata-se igualmente que os clientes só podem aceder aos armários dos equipamentos que lhes estão afetos após obtenção das chaves respetivas junto de um terceiro, mediante apresentação de um documento de identificação para efeitos de controlo.

46 Nestas condições, e sob reserva da verificação pelo tribunal de reenvio, o prestador de serviços em causa no processo principal não parece limitar-se a pôr à disposição passiva dos seus clientes uma superfície ou local, garantindo-lhes o direito de o ocuparem como se fossem proprietários qualquer outra pessoa desse direito. Em particular, nada indica que os clientes desse prestador tenham o direito de controlar ou restringir o acesso à parte do imóvel em que estão instalados os armários dos equipamentos.

47 Quanto à questão de saber se os armários de equipamentos poderiam, elas próprias, ser consideradas como bens imóveis objeto de uma locação, importa salientar que o artigo 13.º B do Regulamento de Execução, que define o conceito de «bem imóvel» para efeitos de aplicação da Diretiva IVA, prevê, designadamente nas suas alíneas c) e d), que esse conceito inclui «qualquer

elemento que tenha sido instalado e faça parte integrante de um edifício ou de uma construção, sem o qual estes não estão completos, tais como portas, janelas, telhados, escadas e elevadores», assim como «qualquer elemento, equipamento ou máquina permanentemente instalado num edifício ou numa construção que não possa ser deslocado sem destruir ou alterar o edifício ou a construção».

48 Ora, no caso em apreço, constata-se que, por um lado, os armários para equipamentos não são parte integrante do imóvel em que estão instalados, uma vez que ele não poderia ser considerado estruturalmente «incompleto» na sua ausência, e, por outro, esses armários para equipamentos, estando simplesmente aparafusados ao solo e podendo portanto ser deslocados sem a destruição ou modificação do imóvel, não estão instalados «permanentemente». Daqui resulta que os armários para equipamentos não parece poderem ser qualificados de bens imóveis suscetíveis de ser objeto de uma locação isenta de IVA ao abrigo do artigo 135.º, n.º 1, alínea I), da Diretiva IVA, o que incumbe ao tribunal de reenvio verificar.

49 Importa, por consequência, responder à primeira questão que o artigo 135.º, n.º 1, alínea I), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que os serviços de alojamento num centro de dados no quadro dos quais o prestador dos serviços põe à disposição dos seus clientes, para que eles aí instalem os seus servidores, armários para equipamentos e lhes fornece bens e serviços acessórios, tais como a eletricidade e serviços diversos destinados a assegurar a utilização desses servidores em condições ótimas, não constituem serviços de locação de bens imóveis abrangidos pela isenção do IVA prevista naquela disposição, uma vez que, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, por um lado, esse prestador não põe à disposição passiva uma superfície ou um local aos seus clientes, garantindo-lhes o direito de o ocupar como se fossem proprietários e, por outro lado, os armários para equipamentos não são parte integrante do imóvel em que são instalados e aí também não estão permanentemente instalados.

Quanto à segunda questão

50 Com a sua segunda questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 47.º da Diretiva IVA e o artigo 31.º-A do Regulamento de Execução devem ser interpretados no sentido de que os serviços de alojamento num centro de dados no âmbito dos quais o prestador de serviços põe à disposição dos seus clientes armários para equipamentos, para que neles instalem os seus servidores, e lhes fornece bens e serviços acessórios, como eletricidade e diversos serviços destinados a assegurar a utilização desses servidores em condições ótimas, constituem serviços relacionadas com um imóvel, no sentido daquelas disposições.

51 A este respeito importa referir que os artigos 44.º e 45.º da Diretiva IVA prevê um princípio geral para determinar o lugar de conexão fiscal das prestações de serviços, ao passo que os artigos 46.º a 59.º-A dessa diretiva preveem uma série de conexões específicas (Acórdão de 13 de março de 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, n.º 20).

52 O objetivo destas disposições é o de evitar, por um lado, os conflitos de competência suscetíveis de conduzir a duplas tributações e, por outro, a não tributação de receitas (v. Acórdão de 30 de abril de 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, n.º 32 e jurisprudência aí referida).

53 Assim, ao fixar o lugar de conexão fiscal das prestações serviços e ao delimitar as competências dos Estados-Membros, as referidas disposições visam estabelecer uma repartição racional dos campos de aplicação respetivos das legislações nacionais em matéria de IVA, determinando de maneira uniforme o lugar de conexão fiscal das prestações de serviços (v. Acórdão de 30 de abril de 2015, SMK, C-97/14, EU:C:2015:290, n.º 33 e jurisprudência aí referida).

54 Tal como resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, não existe qualquer primado dos artigos 44.º e 45.º da Diretiva IVA sobre os artigos 46.º a 59.º?A da mesma. Importa, em cada situação concreta, perguntar se esta última corresponde a algum dos casos mencionados nos artigos 46.º a 59.º?A da referida diretiva. Se não, será abrangida pelos artigos 44.º e 45.º desta diretiva (Acórdão de 13 de março de 2019, konsulterna, C?647/17, EU:C:2019:195, n.º 21 e jurisprudência aí referida).

55 Daqui resulta que o artigo 47.º da Diretiva IVA não deve ser considerado uma exceção a uma regra geral que deve ser objeto de interpretação estrita (v., por analogia, Acórdãos de 8 de dezembro de 2016, A e B, C?453/15, EU:C:2016:933, n.º 19; de 13 de março de 2019, Srf konsulterna, C?647/17, EU:C:2019:195, n.º 22; e de 8 de maio de 2019, Geelen, C?568/17, EU:C:2019:388, n.º 25).

56 No caso em apreço, importa determinar se uma prestação de serviços de alojamento num centro de dados como o que está em causa no processo principal deve ser considerado como relacionada com um bem imóvel no sentido dessa disposição, caso em que o lugar dessa prestação seria o lugar onde o imóvel está situado.

57 A este respeito, importa constatar desde logo que, embora os serviços de alojamento num centro de dados não se encontrem entre os enumerados no artigo 47.º da Diretiva IVA, essa enumeração não tem carácter taxativo, como resulta do termo «incluindo» que a precede.

58 Todavia, como salientou a Comissão Europeia a justo título, nas suas observações escritas, as prestações expressamente mencionadas nessa disposição, fazem ressaltar que apenas as prestações que têm uma ligação suficientemente direta com um bem imóvel são passíveis de estar no campo de aplicação da referida disposição.

59 A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou que para que uma prestação de serviços deve ser considerada como ligada a um bem imóvel, no sentido da referida disposição, essa prestação deve estar ligada a um imóvel expressamente determinado e ter por objeto o próprio imóvel. Tal acontece, nomeadamente, quando um bem imóvel expressamente determinado deva ser considerado um elemento constitutivo de uma prestação de serviços, por constituir um elemento central e indispensável dela (v., neste sentido, Acórdão de 27 de junho de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C?155/12, EU:C:2013:434, n.os 34 e 35).

60 Esta jurisprudência foi, em substância, codificada no artigo 31.º?A, n.º 1, alíneas a) e b), do Regulamento de Execução, que determina que os serviços relacionados com bens imóveis a que se refere o artigo 47.º da Diretiva IVA incluem apenas os serviços que tenham uma relação suficientemente direta com esses bens, o que se verifica, por um lado, quando derivam de um bem imóvel e esse bem é um elemento constitutivo do serviço e constitui um elemento central e essencial para a prestação dos serviços e, por outro, quando são prestados ou destinados a um bem imóvel e têm por objeto a alteração jurídica ou material desse bem. Ora, como decorre expressamente das disposições combinadas do artigo 31.º?A, n.º 2, alínea h), e do artigo 31.º?A, n.º 3, alínea b), do Regulamento de Execução, a locação de um imóvel para armazenagem de bens não pode ser considerada uma prestação de serviços relacionada com um bem imóvel, no sentido do artigo 47.º da diretiva, se nenhuma parte específica desse imóvel for destinada ao uso exclusivo do destinatário.

61 A este respeito, resulta da decisão de reenvio que, no caso em apreço, como já foi salientado, em substância, nos n.os 45, 46 e 48 do presente acórdão, os clientes que recorrem aos serviços de alojamento no centro de dados em causa no processo principal não têm o direito de uso exclusivo da parte do imóvel em que os armários para equipamentos foram instalados.

Com efeito, em primeiro lugar, só podem aceder ao armário que lhe foi afetado depois de obterem as chaves correspondentes junto de um terceiro mediante apresentação de um documento de identificação para controlo. Em segundo lugar, esses clientes não parece dispor do direito de controlar ou restringir a utilização da parte em causa desse imóvel. Em terceiro lugar, esse armário para equipamentos, não pode ser qualificada ela própria como bem imóvel.

62 Não parece portanto que as condições em que os servidores estão alojados correspondam às exigidas pelo artigo 47.º da Diretiva IVA e no artigo 31.º-A do Regulamento de Execução para que os serviços de alojamento no centro de dados em causa no processo principal possam ser considerados como estando ligados a um bem imóvel, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

63 Por conseguinte, deve responder-se à segunda questão que o artigo 47.º da Diretiva IVA e o artigo 31.º-A do Regulamento de Execução devem ser interpretados no sentido de que os serviços de alojamento num centro de dados no âmbito dos quais o prestador desses serviços coloca à disposição dos seus clientes armários para equipamentos para que eles aí instalem os seus servidores e lhes forneça bens e serviços e serviços acessórios, tais como a eletricidade e diversos serviços destinados a assegurar a utilização desses servidores em condições ótimas, não constituem serviços relacionados com um bem imóvel, na aceção daquelas disposições, quando esses clientes não dispõem do direito de utilização exclusiva da parte do imóvel onde estão instalados os armários para equipamentos.

Quanto às despesas

64 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Décima Secção) declara:

1) **O artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, deve ser interpretado no sentido de que os serviços de alojamento num centro de dados no quadro dos quais o prestador dos serviços põe à disposição dos seus clientes, para que eles aí instalem os seus servidores, armários para equipamentos e lhes forneça bens e serviços acessórios, tais como a eletricidade e serviços diversos destinados a assegurar a utilização desses servidores em condições ótimas, não constituem serviços de locação de bens imóveis abrangidos pela isenção do IVA prevista naquela disposição, uma vez que, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, por um lado, esse prestador não põe à disposição passiva uma superfície ou um local aos seus clientes, garantindo? lhes o direito de o ocupar como se fossem proprietários e, por outro lado, os armários para equipamentos não são parte integrante do imóvel em que são instalados e aí também não estão permanentemente instalados.**

2) **O artigo 47.º da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2008/8, e o artigo 31.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, conforme alterado pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013, devem ser interpretados no sentido de que os serviços de alojamento num centro de dados no âmbito dos quais o prestador desses serviços coloca à disposição dos seus clientes armários para equipamentos para que eles aí instalem os seus servidores e lhes forneça bens e serviços e serviços acessórios, tais como a eletricidade e diversos serviços destinados a assegurar a utilização desses servidores em condições ótimas, não constituem serviços relacionados com um bem imóvel, na aceção daquelas disposições,**

quando esses clientes não dispõem do direito de utilização exclusiva da parte do imóvel onde estão instalados os armários para equipamentos.

Assinaturas

* Língua do processo: finlandês.