

**Causa C-459/19****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

17 giugno 2019

**Giudice del rinvio:**

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Regno Unito)

**Data della decisione di rinvio:**

13 giugno 2019

**Ricorrenti:**

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

**Resistente:**

Wellcome Trust Ltd

---

**Oggetto del procedimento principale**

La questione sottoposta al giudice del rinvio riguarda il luogo di prestazione ai fini IVA dei servizi di gestione degli investimenti effettuati a favore della Wellcome Trust Ltd da fornitori di paesi terzi.

**Oggetto e base giuridica della richiesta**

Interpretazione degli articoli 44 e 45 della direttiva 2006/112, articolo 267 TFUE

**Questioni pregiudiziali**

- 1) Se l'articolo 44 della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che, quando un soggetto passivo che esercita un'attività non economica consistente nell'acquisto e nella vendita di azioni e di altri titoli, nell'ambito della gestione dei beni di un trust senza scopi di lucro, acquista servizi di gestione di investimenti da un soggetto al di fuori della Comunità

esclusivamente ai fini di tale attività, debba essere considerato «un soggetto passivo che agisce in quanto tale»;

- 2) in caso di risposta negativa alla prima questione, e nel caso in cui gli articoli da 46 a 49 della direttiva non trovino applicazione, se l'articolo 45 della direttiva sia applicabile alla prestazione oppure se non lo siano né l'articolo 44 né l'articolo 45 della medesima direttiva.

### **Disposizioni di diritto dell'Unione invocate**

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva»), in particolare gli articoli 2, 9, da 43 a 45, 135, 169, 196 e 262

Direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi (GU 2008, L 44, pag. 11), in particolare i considerando da 3 a 7

Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU 2011, L 77, pag. 1; in prosieguo il «regolamento di esecuzione»), in particolare i considerando da 2 a 5, 18 e 19, nonché gli articoli da 17 a 19 e 55

Sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977 L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), articoli 2, 9 e 17

Direttiva 2008/9/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro (GU 2008, L 44, pag. 23)

COM/2003/0822 def., del 23 dicembre 2003, «Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi»

Fascicolo interistituzionale 2003/0329 (CNS) del Consiglio dell'Unione europea, ST 8057 2004 INIT (FISC 78)

Fascicolo interistituzionale 2003/0329 (CNS) del Consiglio dell'Unione europea, ST 9961 2004 INIT (FISC 116)

Consiglio dell'Unione europea, 16 marzo 2006, «Proposta modificata di direttiva del Consiglio che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda il luogo

delle prestazioni di servizi e il regolamento (CE) n. 1798/2003 per quanto riguarda lo scambio di informazioni», ST 7512 2006 INIT (FISC 42)

Sentenza del 20 giugno 1996, Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243

Sentenza del 6 novembre 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609 (in prosiegua: la «sentenza TRR»)

Conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa Welmory, C-605/12, EU:C:2014:340

Sentenza del 16 ottobre 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298

Sentenza del 13 marzo 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195

Conclusioni dell'avvocato generale Trstenjak nella causa RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:226

### **Disposizioni di diritto nazionale invocate**

Articolo 7A del Value Added Tax Act del 1994

### **Breve esposizione dei fatti e dello svolgimento del procedimento principale**

- 1 La questione sottoposta al giudice del rinvio riguarda il luogo di prestazione di servizi di gestione di investimenti (in prosiegua: i «servizi») forniti alla Wellcome Trust Ltd (in prosiegua: la «WTL») da fornitori di paesi terzi. È accertato che: i) la WTL è soggetto passivo ai sensi degli articoli 2 e 9 della direttiva; ii) ha utilizzato i servizi per la sua attività professionale e non a fini privati; e iii) non ha utilizzato i servizi per prestazioni imponibili ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva. La questione fondamentale è quindi se, in tali circostanze, si possa affermare che la WTL è «un soggetto passivo che agisce in quanto tale» ai sensi dell'articolo 44 della direttiva.
- 2 La WTL è l'amministratore unico di un trust senza scopo di lucro, il Wellcome Trust, che effettua sovvenzioni a favore della ricerca medica. Lo stesso percepisce redditi da investimenti e svolge un certo numero di attività minori, tra cui la vendita, la ristorazione e l'affitto di beni immobili per i quali è registrata ai fini dell'IVA. Il reddito da investimenti proviene prevalentemente da investimenti esteri in relazione ai quali la WTL riceve servizi dai gestori degli investimenti all'interno e all'esterno dell'Unione. Il reddito da investimenti è la fonte della maggior parte delle sovvenzioni erogate dalla WTL.
- 3 Quando la WTL ha acquistato i servizi da fornitori di paesi terzi lo ha fatto esclusivamente ai fini della sua attività professionale non economica. Non ha fornito il numero di partita IVA a nessuno dei fornitori da cui tali servizi sono stati acquistati. È pacifico che la WTL è un soggetto passivo ai sensi degli articoli 2 e 9

della direttiva e che le sue attività non economiche non sono tuttavia attività private, bensì attività professionali.

- 4 A partire dal 2010, la WTL liquidava l'IVA sui servizi nell'ambito del meccanismo di inversione contabile in base al fatto che il luogo di prestazione era il Regno Unito. Tra l'aprile 2016 e il giugno 2017, la WTL ha presentato una domanda ai sensi dell'articolo 80 del Value Added Tax Act del 1994 (legge sull'imposta sul valore aggiunto), sostenendo di aver liquidato in eccesso l'imposta a valle in relazione ai servizi sulla base del fatto che, a seguito della sentenza *Wellcome Trust*, la WTL è un soggetto passivo ai sensi degli articoli 2 e 9 della direttiva, ma non è un soggetto passivo che agisce in quanto tale ai sensi dell'articolo 44 della direttiva quando effettua attività di investimento che sostanzialmente non divergono rispetto a quelle considerate dalla Corte in detta sentenza.
- 5 Il First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria) (Regno Unito)] (in prosieguo: il «FTT») ha stabilito che i servizi non rientravano nell'ambito dell'articolo 44, in quanto le parole «che agisce in quanto tale» escludevano di fatto la WTL dal suo ambito di applicazione; che non era necessario che le prestazioni (che non rientravano nelle norme specifiche) dovessero rientrare nel campo di applicazione dell'articolo 44 o dell'articolo 45; e che ciò non ha dato luogo a incertezza giuridica in quanto ai sensi dell'articolo 18 del regolamento di esecuzione il fornitore può stabilire se deve applicare l'IVA alle sue prestazioni in funzione di se il cliente abbia o meno fornito il suo numero di partita IVA.
- 6 Il FTT ha inoltre stabilito che il recepimento da parte del Regno Unito dell'articolo 44, in base al quale che il luogo di prestazione era il Regno Unito in quanto la WTL era un soggetto passivo che agiva in ragione della sua attività professionale, non era conforme all'articolo 44 e doveva ricevere un'interpretazione conforme.
- 7 Il 10 ottobre 2018, Her Majesty's Revenue and Customs (amministrazione tributaria e doganale del Regno Unito; in prosieguo: l'«HMRC») ha proposto impugnazione dinanzi all'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunale superiore (sezione tributaria e del pubblico registro e della cancelleria), Regno Unito] (in prosieguo: l'«Upper Tribunal»), che ha sospeso il procedimento per presentare una domanda di pronuncia pregiudiziale.

### **Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale**

- 8 La WTL decuce quanto segue:
  - i. il requisito di cui all'articolo 44 della direttiva riguarda la qualità in cui il destinatario riceve i servizi;

- ii. nella sentenza Wellcome Trust, la Corte ha dichiarato che la WTL non era un «soggetto passivo che agisce in quanto tale» ai sensi dell'attuale articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva;
- iii. all'espressione «soggetto passivo che agisce in quanto tale» nell'articolo 44 della direttiva deve, in mancanza di una disposizione espressa in senso contrario, essere dato il medesimo effetto e significato della formulazione contenuta nell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva;
- iv. l'interpretazione offerta dalla WTL dell'articolo 44 è in linea con il contesto e gli obiettivi della normativa, garantendo coerenza e semplicità;
- v. l'espressione «che agisce in quanto tale» è stata deliberatamente introdotta dal legislatore dell'Unione nell'articolo 44;
- vi. l'articolo 55 del regolamento di esecuzione impone alla WTL di fornire il proprio numero di partita IVA ai fornitori «quando agisce in qualità» di soggetto passivo. La WTL non ha fornito il suo numero di partita IVA ai fornitori perché non «agisce in qualità di» soggetto passivo ai fini della ricezione dei servizi;
- vii. Nella sentenza TRR, la Corte di giustizia ha sottolineato il significato dei termini «soggetto passivo che agisce in quanto tale» contenuti nella sesta direttiva e ha definito la causa dinanzi ad essa pendente sulla base del fatto che tali termini erano assenti dall'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), di tale direttiva;
- viii. l'articolo 44 della direttiva precisa che, affinché tale norma possa essere applicata, deve essere soddisfatta la condizione secondo cui il destinatario si avvale di tali servizi ai fini della sua attività economica;
- ix. violerebbe il principio della parità di trattamento trattare la WTL in modo diverso da: a) un altro ente senza finalità di lucro che acquista esattamente gli stessi servizi, ma non è registrato ai fini dell'IVA in quanto non svolge alcuna attività accessoria soggetta ad imposta; e/o b) un soggetto che usi a fini privati i servizi pertinenti (indipendentemente da se sia o meno registrato ai fini IVA);
- x. l'articolo 43 della direttiva non è contrario a nessuna delle suesposte considerazioni e, ai sensi di tale articolo, la WTL ha lo status di soggetto passivo;
- xi. l'articolo 43 non può essere interpretato nel senso di considerare che il beneficiario «agisce in qualità» di soggetto passivo ai sensi dell'articolo 44 per una serie di motivi:

- a) gli articoli da 17 a 19 e 55 del regolamento di esecuzione confermano che l'articolo 43 della direttiva riguarda lo «status» e l'articolo 44 la «qualità»;
  - b) l'articolo 43 non distingue tra diversi tipi di attività non economiche (private o professionali);
  - c) la proposta di articolo 43 escludeva espressamente l'uso privato dal suo ambito di applicazione. La successiva eliminazione di tale esclusione dimostra, da un lato, che l'uso privato è incluso nell'articolo 43 e, dall'altro, che il legislatore europeo ha deciso di trattare un soggetto come soggetto passivo indipendentemente dal fatto che esso svolgesse o meno anche attività private congiuntamente alla sua attività economica;
  - d) attenendosi all'analisi della relativa legislazione da parte della WTL e del FTT, non vi è alcun rischio di mancata tassazione delle prestazioni intra-UE;
  - e) l'interpretazione fornita dall'HMRC degli articoli 43 e 44 porrebbe la WTL in una spiacevole posizione. Se le sue attività di gestione delle azioni fossero di natura economica, la stessa dovrebbe procedere all'autoliquidazione dell'IVA sull'acquisto di servizi dall'esterno dell'Unione, ma, di conseguenza, fruirebbe del diritto alla detrazione di tutte gli importi pagati a titolo di IVA a monte ai sensi dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera f), e dell'articolo 169 della direttiva, in quanto le controparti delle sue operazioni azionarie sono situate al di fuori dell'Unione. Se la WTL avesse acquistato i servizi per uso privato, non avrebbe alcun obbligo di autoliquidare l'IVA sull'acquisto di servizi da fornitori di paesi terzi e quindi non si porrebbe la questione della detrazione dell'IVA. Si sostiene, tuttavia, che la WTL sarebbe tenuta a autoliquidare l'IVA come se esercitasse un'attività economica ma dovrebbe essere esclusa dalla detrazione dell'imposta a monte sulla base del fatto che essa svolge un'attività equivalente a quella di un soggetto privato;
- xii. l'invocazione da parte dell'HMRC dei considerando della direttiva 2008/8 e del regolamento di esecuzione a sostegno della propria interpretazione degli articoli da 43 a 45 della direttiva è fuori luogo. I lavori preparatori dimostrano come il legislatore dell'Unione ha considerato quali condizioni debbano essere soddisfatte affinché il luogo di prestazione sia il luogo di stabilimento del destinatario ai sensi dell'articolo 44. Il legislatore dell'Unione ha stabilito che la condizione sostanziale di cui all'articolo 44 dovrebbe essere quella di «agire in quanto tale», al fine di adeguare le norme sul luogo della prestazione di servizi alle norme applicabili all'acquisizione di beni intracomunitari.

## 9 L'HMRC sostiene quanto segue:

- i. le parti concordano sul fatto che la WTL è un soggetto passivo ai sensi degli articoli 2 e 9 della direttiva. Sebbene non sia un soggetto passivo «che agisce in quanto tale» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva, essa esercita un'attività professionale quando riceve i servizi. L'articolo 19 del regolamento di esecuzione stabilisce una espressa distinzione tra le attività private e quelle professionali;
- ii. il luogo di prestazione dei servizi deve rientrare nell'ambito dell'articolo 44 della direttiva per due motivi. In primo luogo, l'interpretazione secondo cui nell'articolo 44 rientrano le prestazioni dei servizi fornite alla WTL è l'unica interpretazione conforme agli obiettivi delle norme sul luogo delle prestazioni. In secondo luogo, l'interpretazione è conforme ai considerando e alle disposizioni correlate della direttiva, della direttiva 2008/9 del Consiglio e del regolamento di esecuzione;
- iii. l'opinione secondo cui il luogo della prestazione dovrebbe essere quello in cui è stabilita la WTL è corroborata dal principio generale secondo cui il luogo della prestazione è il luogo del consumo e l'IVA è, in linea di principio, dovuta allo Stato membro in cui si fruisce del servizio (v. le conclusioni nella causa Welmory, paragrafi da 22 a 30);
- iv. un obiettivo fondamentale della normativa è che essa dovrebbe individuare con certezza giuridica il luogo di prestazione per evitare la mancata imposizione e la doppia imposizione, nonché identificare il diritto di qualsiasi Stato membro a percepire l'IVA su una prestazione (v. sentenze Welmory, punti da 39 a 46 e da 54 a 56, e Srf konsulterna, punti 28 e 29, nonché le conclusioni nella causa RCI Europe, paragrafi da 48 a 50). Secondo la WTL non si applica nessuna delle norme in materia di luogo delle prestazioni, il che è totalmente in contrasto con l'obiettivo fondamentale della certezza del diritto (v. sentenza Srf konsulterna, punto 21);
- v. l'articolo 18 del regolamento di esecuzione consente a un fornitore di supporre che quando un cliente non ha fornito un numero di identificazione a fini IVA si abbia a che fare con un soggetto passivo «salvo che disponga di informazioni contrarie», ma non fornisce alcuna certezza nel caso in cui un fornitore sapesse che la WTL era un soggetto passivo che non ha fornito un numero di identificazione;
- vi. per quanto riguarda i relativi considerando e disposizioni:
  - a) l'articolo 43 della direttiva stabilisce che un soggetto passivo che esercita parimenti attività che non sono considerate cessioni di beni né prestazioni di servizi imponibili ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, è considerato soggetto passivo per tutte le prestazioni che gli sono rese. Questo articolo non estende la categoria di cui all'articolo 45, dal

momento che quest'ultima disposizione riguarda unicamente i soggetti non passivi. Il ruolo dell'articolo 43 può essere unicamente quello di ampliare la portata dell'articolo 44, o quantomeno di chiarire che i soggetti passivi che rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 43 devono essere considerati come rientranti anche nell'ambito di applicazione dell'articolo 44 quando ricevono le prestazioni;

- b) l'articolo 44 della direttiva utilizza il termine «che agisce in quanto tale» solo per escludere dal suo ambito di applicazione coloro che agiscono a titolo privato. L'articolo 19 del regolamento di esecuzione stabilisce che un soggetto passivo che riceve servizi esclusivamente per uso privato deve essere considerato soggetto non passivo. La chiara implicazione è che altri soggetti passivi (come la WTL) devono ancora essere considerati quali soggetti passivi;
- c) così come per l'articolo 43, l'essere considerati soggetti passivi deve significare essere soggetti passivi che agiscono in quanto tali ai sensi dell'articolo 44. Le uniche opzioni offerte dalle norme sono che il cliente è un soggetto passivo che agisce in quanto tale oppure un soggetto non passivo. Ne consegue che, poiché la WTL non rientra in quest'ultima categoria, essa rientra necessariamente nella prima;
- d) i considerando della direttiva 2008/08 hanno precisato che i) la regola generale per le prestazioni di servizi era che esse dovevano essere basate sul luogo in cui il beneficiario è stabilito; ii) i soggetti passivi che svolgono anche attività non imponibili dovrebbero essere considerati soggetti passivi quando sono clienti che ricevono prestazioni; e iii) il luogo della prestazione è il luogo in cui il prestatore è stabilito solo nel caso di prestazioni a favore di persone che sono soggetti non passivi;
- e) tenuto conto degli obblighi che incombono ai fornitori e ai soggetti passivi di cui, rispettivamente, agli articoli 262 e 196 della direttiva, l'articolo 55 del regolamento di esecuzione deve essere applicato alla luce della situazione di cui all'articolo 44 della direttiva. La WTL dovrebbe, pertanto, fornire il proprio numero di identificazione quando il suo fornitore si trova in un altro Stato membro;
- f) il fornitore non può presumere che, ai sensi dell'articolo 18 del regolamento di esecuzione, nel caso in cui la WTL non fornisca il proprio numero di identificazione, si debba applicare l'articolo 45 laddove il fornitore disponga di informazioni contrarie e, pertanto, avrà dovrà ancora individuare il luogo della prestazione, così come dovranno farlo le autorità degli Stati membri. Il rischio di non imposizione sorge se le norme non individuano in ciascun caso il luogo della prestazione;

- vii. i lavori preparatori non consentono di ritenere che l'articolo 44 della direttiva includa solo le prestazioni ricevute da coloro che agiscono come soggetti passivi ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della stessa;
- viii. la WTL non può validamente lamentare una disparità di trattamento: non può far valere una detrazione d'imposta in quanto non utilizza i servizi per effettuare prestazioni imponibili.

**Breve esposizione della motivazione della domanda di pronuncia pregiudiziale**

- 10 Non esiste una giurisprudenza del Regno Unito o della Corte di giustizia che si esprima sul significato dell'espressione «agisce in quanto tale» di cui all'articolo 44 della direttiva, che costituisce la questione centrale controversa. Una pronuncia pregiudiziale della Corte è pertanto necessaria affinché l'Upper Tribunal possa statuire.

DOCUMENTO DI LAVORO