

Asunto C-459/19**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

17 de junio de 2019

Órgano jurisdiccional remitente:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios y de los mercados regulados), Reino Unido]

Fecha de la resolución de remisión:

13 de junio de 2019

Parte recurrente:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
(Administración Tributaria y Aduanera del Reino Unido)

Parte recurrida:

Wellcome Trust Ltd

Objeto del procedimiento principal

El asunto pendiente ante el órgano jurisdiccional nacional versa sobre el lugar de la prestación a efectos del IVA en caso de servicios de gestión de inversiones prestados por proveedores extracomunitarios a Wellcome Trust Ltd.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación de los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112 y del artículo 267 TFUE

Cuestiones prejudiciales

- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 44 de la Directiva 2006/112 en el sentido de que, cuando un sujeto pasivo que desarrolla una actividad no económica

consistente en la compra y venta de acciones y otros valores con motivo de la gestión de los activos de un trust benéfico adquiere una prestación de servicios de gestión de inversiones de una persona ajena a la Comunidad, exclusivamente para los fines de esa actividad, debe ser considerada “sujeto pasivo que actúe como tal”?

- 2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión y de que no sean aplicables los artículos 46 a 49 de la Directiva, ¿es aplicable el artículo 45 de la Directiva a dicha prestación o no lo son ni el artículo 44 ni el artículo 45?»

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva»), en particular sus artículos 2, 9, 43 a 45, 135, 169, 196 y 262

Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DO 2008, L 44, p. 11), en particular sus considerandos 3 a 7

Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2011, L 77, p. 1; en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución»), en particular sus considerandos 2 a 5, 18 y 19 y sus artículos 17 a 19 y 55

Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), en particular sus artículos 2, 9 y 17

Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (DO 2008, L 44, p. 23)

COM/2003/0822 final, de 23 de diciembre de 2003, «Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios»

Documento interinstitucional del Consejo de la Unión Europea 2003/0329 (CNS), ST 8057 2004 INIT (FISC 78)

Documento interinstitucional del Consejo de la Unión Europea 2003/0329 (CNS), ST 9961 2004 INIT (FISC 116)

Consejo de la Unión Europea, 16 de marzo de 2006, «Propuesta modificada de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios y el Reglamento (CE) n.º 1798/2003 en lo que se refiere al intercambio de información», ST 7512 2006 INIT (FISC 42)

Sentencia de 20 de junio de 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243)

Sentencia de 6 de noviembre de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609); en lo sucesivo, «sentencia TRR»

Conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto Welmory (C-605/12, EU:C:2014:340)

Sentencia de 16 de octubre de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298)

Sentencia de 13 de marzo de 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195)

Conclusiones del Abogado General Trstenjak presentadas en el asunto RCI Europe (C-37/08, EU:C:2009:226)

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Artículo 7A de la Value Added Tax Act 1994 (Ley de IVA de 1994)

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 El asunto pendiente ante el órgano jurisdiccional nacional versa sobre el lugar de la prestación en caso de servicios de gestión de inversiones (en lo sucesivo, «servicios») prestados por proveedores extracomunitarios a Wellcome Trust Ltd (en lo sucesivo, «WTL»). Es pacífico que: i) WTL es un sujeto pasivo con arreglo a los artículos 2 y 9 de la Directiva; ii) WTL utilizó los servicios para los fines de su actividad profesional y no para fines privados, y iii) WTL no utilizó los servicios para los fines de operaciones sujetas con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la Directiva. Por lo tanto, la cuestión principal es si en tales circunstancias se puede decir que WTL es un «sujeto pasivo que actúe como tal» a efectos del artículo 44 de la Directiva.
- 2 WTL es el fiduciario único de un trust benéfico, llamado Wellcome Trust, que concede becas para la investigación médica. Obtiene sus ingresos de inversiones y desarrolla también una serie de actividades secundarias, como ventas, comidas y arrendamiento de inmuebles, para las cuales está registrado a efectos del IVA. Los rendimientos de inversiones los obtiene mayoritariamente de inversiones en el extranjero, en relación con las cuales WTL utiliza los servicios de gestores de

inversiones de dentro y de fuera de la Unión. Estos rendimientos constituyen la mayor fuente de financiación de las becas que concede WTL.

- 3 Cuando WTL adquirió los servicios de proveedores extracomunitarios, lo hizo exclusivamente para los fines de su actividad profesional no económica. No facilitó su número de IVA a ninguno de los proveedores a los que les solicitó sus servicios. Es pacífico que WTL es un sujeto pasivo a efectos de los artículos 2 y 9 de la Directiva y que, no obstante, sus actividades no económicas no son actividades privadas, sino profesionales.
- 4 Desde 2010, WTL contabilizó el IVA correspondiente a los servicios conforme al mecanismo de la inversión del sujeto pasivo, dado que el lugar de la prestación era el Reino Unido. Entre abril de 2016 y junio de 2017, WTL presentó diversas reclamaciones con arreglo al artículo 80 de la Ley del IVA de 1994, en que alegaba haber contabilizado en exceso el IVA repercutido por los servicios, ya que, conforme a la sentencia Wellcome Trust, WTL es un sujeto pasivo a efectos de los artículos 2 y 9 de la Directiva, pero no es un sujeto pasivo que actúe como tal en el sentido del artículo 44 de la Directiva cuando participa en unas actividades de inversión que son esencialmente idénticas a las consideradas por el Tribunal de Justicia en dicha sentencia.
- 5 El First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de asuntos tributarios), Reino Unido; en lo sucesivo, «FTT»] resolvió que los servicios no estaban sujetos al artículo 44 porque la expresión «que actúe como tal» efectivamente excluía a WTL de su ámbito de aplicación; que no era necesario que las prestaciones (que no estaban sujetas a las normas especiales) hubieran de someterse bien al artículo 44 o al 45, y que ello no generaba inseguridad jurídica, ya que con arreglo al artículo 18 del Reglamento de Ejecución el proveedor puede determinar si ha de aplicar el IVA a sus servicios en función de si el cliente le ha facilitado o no su número de IVA.
- 6 Asimismo, el FTT declaró que la transposición que se había hecho en el Reino Unido del artículo 44, según la cual el lugar de la prestación era el Reino Unido porque WTL era un sujeto pasivo que actuaba como profesional, no era conforme con el artículo 44 y era preciso interpretarlo conforme a la Directiva.
- 7 El 10 de octubre de 2018, Her Majesty's Revenue and Customs (Administración Tributaria y Aduanera del Reino Unido; en lo sucesivo, «HMRC») presentó un recurso ante el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (United Kingdom) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios y de los mercados regulados), Reino Unido; en lo sucesivo, «Upper Tribunal»], que ha decidido suspender el procedimiento y remitir una petición de decisión prejudicial.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 8 WTL alega lo siguiente:

- i) El requisito del artículo 44 de la Directiva se refiere a la condición en la cual el destinatario recibe los servicios.
- ii) En la sentencia Wellcome Trust, el Tribunal de Justicia declaró que, al ejercer sus actividades de inversión, WTL no era un «sujeto pasivo que actuase como tal» en el sentido de lo que hoy es el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva.
- iii) En defecto de disposición en contrario, la expresión «sujeto pasivo que actúe como tal» en el artículo 44 de la Directiva debe interpretarse en el mismo sentido que en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva.
- iv) La interpretación de WTL del artículo 44 es conforme con el contexto y los objetivos de la legislación, ya que aporta coherencia y sencillez.
- v) La expresión «que actúe como tal» fue introducida deliberadamente por el legislador de la Unión en el artículo 44.
- vi) El artículo 55 del Reglamento de Ejecución exige a WTL facilitar su número de IVA a los proveedores «cuando actúe como» sujeto pasivo. WTL no facilitó su número de IVA a los proveedores porque no «actuaba como» sujeto pasivo al recibir los servicios.
- vii) En la sentencia TRR, el Tribunal de Justicia recalcó la relevancia de la expresión «sujeto pasivo que actúe como tal» de la Sexta Directiva y resolvió el asunto basándose en el hecho de que el artículo 9, apartado 2, letra e), de dicha Directiva no contenía tal expresión.
- viii) El artículo 44 de la Directiva da a entender que, para que este sea aplicable, debe cumplirse la condición de que el destinatario utilice los servicios para los fines de su actividad económica.
- ix) Sería contrario al principio de igualdad de trato tratar a WTL de forma diferente: a) a otra entidad benéfica que adquiriese exactamente los mismos servicios pero no estuviera registrada a efectos del IVA por no ejercer ninguna actividad secundaria sujeta, y/o b) a una persona que destinase los mismos servicios a fines privados (registrada o no a efectos del IVA).
- x) El artículo 43 de la Directiva no contradice ninguna de las afirmaciones anteriores y, con arreglo a dicha disposición, WTL tiene la condición de sujeto pasivo.
- xi) El artículo 43 no puede entenderse en el sentido de que el destinatario deba considerarse que «actúa como» sujeto pasivo a efectos del artículo 44, por una serie de razones:

- a) los artículos 17 a 19 y 55 del Reglamento de Ejecución confirman que el artículo 43 de la Directiva se refiere a la «condición», y el artículo 44, a la «calidad»;
- b) el artículo 43 no diferencia entre distintos tipos de actividad no económica (ya sea privada o profesional);
- c) la propuesta del artículo 43 excluía expresamente los fines privados de su ámbito de aplicación. La ulterior supresión de dicha exclusión demuestra: i) que los fines privados están incluidos en el artículo 43, y ii) que el legislador de la Unión decidió tratar a una persona como sujeto pasivo, estuviere o no ejerciendo actividades privadas al margen de la actividad económica;
- d) no hay riesgo de no tributación de entregas intracomunitarias con el análisis que WTL y el FTT hacen de la legislación relevante;
- e) la interpretación de los artículos 43 y 44 por HMRC coloca a WTL en una posición poco ventajosa: si sus actividades de negociación de valores fuesen de naturaleza económica, debería tributar por el IVA correspondiente a la adquisición de servicios fuera de la Unión, pero, en compensación, estaría facultado para deducir todo ese IVA soportado, con arreglo a los artículos 135, apartado 1, letra f), y 169 de la Directiva, ya que las operaciones con acciones las realiza con entidades de fuera de la Unión. Si WTL adquiriese los servicios para fines privados, no tendría la obligación de tributar por el IVA correspondiente a la adquisición de servicios de proveedores extracomunitarios, de modo que no se plantearía la cuestión de la deducción del IVA. Sin embargo, se pretende que WTL está obligado a tributar por el IVA como si hubiese realizado una actividad económica, pese a lo cual se le deniega la deducción del IVA soportado porque está desarrollando una actividad equivalente a la de un particular.
- xii) HMRC se equivoca al invocar los considerandos de la Directiva 2008/8 y el Reglamento de Ejecución en apoyo de su interpretación de los artículos 43 a 45 de la Directiva. Los trabajos preparatorios demuestran que el legislador de la Unión tuvo en cuenta las condiciones que se deben cumplir para que el lugar de la prestación sea el domicilio del cliente, conforme al artículo 44. El legislador de la Unión decidió que la condición esencial del artículo 44 fuese que «actuase como tal», a fin de coordinar las normas sobre el lugar de la prestación de servicios con el de las normas aplicables a la adquisición intracomunitaria de bienes.

9 HMRC alega lo siguiente:

- i) Es pacífico entre las partes que WTL es un sujeto pasivo a efectos de los artículos 2 y 9 de la Directiva. Aunque no sea un sujeto pasivo «que actúe

como tal» en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva, cuando recibe los servicios está participando en una actividad profesional. En el artículo 19 del Reglamento de Ejecución se hace una distinción expresa entre actividad privada y actividad profesional.

- ii) El lugar de la prestación de los servicios debe venir determinado por el artículo 44 de la Directiva, por dos razones. La primera, que la única interpretación conforme con los objetivos de las normas sobre el lugar de prestación es incluir en el ámbito de aplicación del artículo 44 las prestaciones de los servicios a WTL. La segunda, que esta interpretación es coherente con los considerandos y las disposiciones correspondientes de la Directiva, de la Directiva 2008/9 y del Reglamento de Ejecución.
- iii) La opinión según la cual el lugar de prestación debe ser el de establecimiento de WTL viene respaldada por el principio general de que el lugar de prestación es el lugar de consumo y el IVA en principio se adeuda en el Estado miembro donde se consume el servicio (véanse las conclusiones presentadas en el asunto Welmory, puntos 22 a 30).
- iv) Un objetivo fundamental de la normativa es que se pueda identificar con seguridad jurídica el lugar de prestación, para evitar la no tributación y la doble imposición y para poder identificar el Estado miembro al que le corresponde recaudar el IVA sobre una prestación (véanse las sentencias Welmory, apartados 39 a 46 y 54 a 56, y Srf konsulterna, apartados 28 y 29, así como las conclusiones presentadas en el asunto RCI Europe, puntos 48 a 50). Conforme a la postura de WTL, no es de aplicación ninguna de las normas sobre el lugar de prestación, algo que contradice totalmente el objetivo fundamental de seguridad jurídica (véase la sentencia Srf konsulterna, apartado 21).
- v) El artículo 18 del Reglamento de Ejecución permite al proveedor presumir que, cuando un cliente no le ha comunicado un número de identificación, está tratando con un sujeto pasivo, «salvo que disponga de información que indique lo contrario»; sin embargo, no aporta seguridad alguna cuando un proveedor sabe que WTL es un sujeto pasivo que no ha comunicado un número de identificación.
- vi) En cuanto a los considerandos y disposiciones pertinentes:
 - a) El artículo 43 de la Directiva establece que un sujeto pasivo que desarrolle asimismo actividades que no se consideren entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto de conformidad con el artículo 2, apartado 1, tendrá la consideración de sujeto pasivo respecto de todos los servicios que le sean prestados. Este artículo no extiende la categoría del artículo 45, pues este último solo se refiere a quienes no son sujetos pasivos. La función del artículo 43 solo puede ser la de ampliar el alcance del artículo 44 o, al menos, aclarar que los

sujetos pasivos que están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 43 también deben considerarse sujetos al artículo 44 cuando estén en condiciones de recibir prestaciones.

- b) El artículo 44 de la Directiva solo utiliza la expresión «que actúe como tal» para excluir de su ámbito de aplicación a quienes actúen como particulares. El artículo 19 del Reglamento de Ejecución dispone que un sujeto pasivo que reciba servicios para fines exclusivamente privados no tiene la condición de sujeto pasivo. La clara consecuencia es que otros sujetos pasivos (como WTL) deben seguir siendo considerados como tales.
- c) Como sucede con el artículo 43, ser considerado sujeto pasivo debe significar ser considerado sujeto pasivo que actúe como tal a efectos del artículo 44. Las únicas opciones que ofrece la legislación son que un cliente sea un sujeto pasivo que actúe como tal o no sea un sujeto pasivo. Por lo tanto, si WTL no está en este último caso, debe estar en el primero.
- d) Los considerandos de la Directiva 2008/08 dejan claro: i) que la norma general para las prestaciones de servicios es que estas se producen en el lugar donde esté establecido el destinatario; ii) que los sujetos pasivos que tengan también actividades no gravadas deben ser tratados como sujetos pasivos cuando sean destinatarios de prestaciones, y iii) que el lugar de prestación solo es aquel en que está establecido el proveedor en los casos en que las prestaciones se realicen a personas que no sean sujetos pasivos.
- e) Habida cuenta de las obligaciones que imponen a los proveedores y a los sujetos pasivos, respectivamente, los artículos 262 y 196 de la Directiva, el artículo 55 del Reglamento de Ejecución debe aplicarse en atención a la condición determinada con arreglo al artículo 44 de la Directiva. En consecuencia, WTL deberá comunicar su número de identificación cuando su proveedor se encuentre en otro Estado miembro.
- f) El proveedor no puede presumir, con arreglo al artículo 18 del Reglamento de Ejecución, que, si WTL no comunica su número de identificación, es de aplicación el artículo 45 de la Directiva, si el proveedor dispone de información que indique lo contrario, por lo que seguirá teniendo que identificar el lugar de prestación, al igual que las autoridades de los Estados miembros. El riesgo de no tributación aparece si la normativa no permite identificar en cada caso el lugar de prestación.

- vii) Los trabajos preparatorios no confirman que el artículo 44 de la Directiva solo incluya en su ámbito las prestaciones recibidas por quienes actúen como sujeto pasivo con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la Directiva.
- viii) WTL no puede alegar válidamente ser objeto de un trato desigual: no puede reclamar la deducción porque no utiliza los servicios para realizar prestaciones sujetas.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 10 No existe jurisprudencia del Reino Unido ni del Tribunal de Justicia sobre el significado de la expresión «que actúe como tal» que contiene el artículo 44 de la Directiva, lo que constituye el objeto principal de litigio. Por lo tanto, es necesaria una decisión prejudicial del Tribunal de Justicia que permita al Upper Tribunal resolver el asunto.

DOCUMENTO DE TRABAJOS