

Processo C-459/19**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

17 de junho de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior (Secção Tributária e da Chancelaria), Reino Unido]

Data da decisão de reenvio:

13 de junho de 2019

Recorrente:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

Recorrido:

Wellcome Trust Ltd

Objeto do processo principal

A questão sobre a qual o órgão jurisdicional nacional foi chamado a pronunciar-se tem por objeto o lugar das prestações para efeitos de IVA de serviços de gestão de investimentos prestados ao Wellcome Trust Ltd por prestadores de países terceiros.

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

Interpretação dos artigos 44.º e 45.º da Diretiva 2006/112, artigo 267.º TFUE

Questões prejudiciais

1) Deve o artigo 44.º da Diretiva 2006/112 ser interpretado no sentido de que, quando um sujeito passivo que exerce uma atividade não económica que consiste na compra e venda de ações e outros títulos no âmbito da gestão dos ativos de um trust de beneficência adquire uma prestação de serviços de gestão de

investimentos a uma pessoa estabelecida fora da União exclusivamente para efeitos dessa atividade, deve ser considerado «um sujeito passivo agindo nessa qualidade»?

2) Em caso de resposta negativa à primeira questão e se os artigos 46.º a 49.º da diretiva não forem aplicáveis, aplica-se o artigo 45.º da diretiva à prestação ou não lhe são aplicáveis nem o artigo 44.º nem o artigo 45.º?

Disposições de direito da União invocadas

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; a seguir «diretiva»), nomeadamente, artigos 2.º, 9.º, 43.º a 45.º, 135.º, 169.º, 196.º e 262.º

Diretiva 2008/8/CE do Conselho de 12 de fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços (JO 2008, L 44, p. 11), nomeadamente, considerando 3 a 7.

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 (JO 2011, L 77, p. 1; a seguir «regulamento de execução»), nomeadamente, considerando 2 a 5, 18 e 19, e artigos 17.º a 19.º e 55.º

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 (JO 1977, L 145, p. 1; a seguir «Sexta Diretiva»), artigos 2.º, 9.º e 17.º

Diretiva 2008/9/CE do Conselho de 12 de fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutra Estado-Membro (JO 2008, L 44, p. 23)

COM/2003/0822 Final, 23 de dezembro 2003, «Proposta de diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que respeita ao lugar das prestações de serviços»

Conselho da União Europeia: Dossiê interinstitucional 2003/0329 (CNS), ST 8057 2004 INIT (FISC 78)

Conselho da União Europeia: Dossiê interinstitucional 2003/0329 (CNS), ST 9961 2004 INIT (FISC 116)

Conselho da União Europeia, 16 de março de 2006, «Proposta alterada de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que respeita ao lugar das prestações de serviços e Regulamento (CE) n.º 1798/2003 no que respeita ao intercâmbio de informações», ST 7512 2006 INIT (FISC 42)

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

Acórdão de 6 de novembro de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609, a seguir «Acórdão TRR»)

Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo Welmory (C-605/12, EU:C:2014:340)

Acórdão de 16 de outubro de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298)

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

Conclusões da advogada-geral V. Trstenjak no processo RCI Europe (C-37/08, EU:C:2009:226)

Disposições nacionais invocadas

Section 7A of the Value Added Tax Act 1994 [Section 7A da Lei de 1994 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado]

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A questão sobre a qual o órgão jurisdicional nacional foi chamado a pronunciar-se tem por objeto determinar o lugar das prestações de serviços de gestão de investimentos (a seguir «serviços») efetuadas ao Wellcome Trust Ltd (a seguir «WTL») por prestadores de países terceiros. É facto assente que i) o WTL é um sujeito passivo nos termos dos artigos 2.º e 9.º da diretiva; ii) utilizou os serviços para a sua atividade profissional e não para fins privados; e iii) não utilizou os serviços para operações tributáveis na aceção do artigo 2.º, n.º 1, da diretiva. Por conseguinte, a questão fundamental consiste em saber se, em tais circunstâncias, se pode afirmar que o WTL é «um sujeito passivo agindo nessa qualidade» na aceção do artigo 44.º da diretiva.
- 2 O WTL é o administrador único de um trust de beneficência, o Wellcome Trust, que concede subsídios para investigação médica. Obtém os seus rendimentos de investimentos e exerce também algumas atividades secundárias, como, vendas, serviços de restauração e arrendamento de imóveis para as quais está registado para efeitos de IVA. Os rendimentos de investimento provêm maioritariamente de investimentos no estrangeiro para os quais o WTL recorre a serviços de gestores de investimento da União Europeia e de fora da União Europeia. Estes rendimentos constituem a principal fonte de financiamento dos subsídios que o WTL atribui.

- 3 Sempre que o WTL adquiriu serviços a prestadores de países terceiros, fê-lo exclusivamente para efeitos da sua atividade profissional não económica. Não forneceu o seu número IVA a nenhum dos prestadores aos quais solicitou serviços. É pacífico que o WTL é um sujeito passivo na aceção dos artigos 2.º e 9.º da diretiva e que, no entanto, as suas atividades não económicas não são atividades privadas, mas profissionais.
- 4 A partir de 2010, o WTL declarou o IVA correspondente aos serviços nos termos do mecanismo de autoliquidação, dado que o lugar das prestações era o Reino Unido. Entre abril de 2016 e junho de 2017, o WTL apresentou várias reclamações nos termos da Section 80 do Value Added Tax Act 1994, em que alegava ter declarado em excesso o imposto a jusante relativamente aos serviços, baseando-se no facto de que, desde a prolação do Acórdão Wellcome Trust, o WTL é um sujeito passivo nos termos dos artigos 2.º e 9.º da diretiva mas não um sujeito passivo agindo nessa qualidade na aceção do artigo 44.º da diretiva quando exerce atividades de investimento que são substancialmente iguais às consideradas pelo Tribunal de Justiça nesse acórdão.
- 5 O First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária), Reino Unido] (a seguir «FTT») decidiu que os serviços não estavam abrangidos pelo artigo 44.º porque a expressão «agindo nessa qualidade» excluía efetivamente o WTL do seu âmbito de aplicação. Não era necessário que as prestações (que não estavam abrangidas por regras específicas) estivessem abrangidas pelos artigos 44.º ou 45.º Isto não gerava incerteza jurídica, uma vez que em conformidade com o artigo 18.º do regulamento de execução um prestador pode basear-se no facto de o destinatário ter fornecido o seu número IVA para determinar se deveria aplicar o IVA às suas prestações.
- 6 O FTT também declarou que a aplicação feita no Reino Unido do artigo 44.º, segundo a qual o lugar das prestações era o Reino Unido pelo facto de o WTL ser um sujeito passivo que atuava como profissional, violava o artigo 44.º e devia ser objeto de uma interpretação conforme.
- 7 Em 10 de outubro de 2018, os Her Majesty's Revenue and Customs (Administração Tributária e Aduaneira) (a seguir «Administração Tributária») interpuseram recurso no Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior (Secção Tributária e da Chancelaria), Reino Unido] (a seguir «Upper Tribunal»), que decidiu suspender a instância e apresentar um pedido de decisão prejudicial.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 8 O WTL alega que:
 - i. O requisito previsto no artigo 44.º da diretiva é relativo à qualidade em que o destinatário recebe os serviços.

- ii. No Acórdão Wellcome Trust, o Tribunal de Justiça declarou que, no exercício das suas atividades de investimento, o WTL não era um «sujeito passivo agindo nessa qualidade» na aceção do atual artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da diretiva.
- iii. A expressão «sujeito passivo agindo nessa qualidade» que consta do artigo 44.º da diretiva deve ser interpretada, na falta de disposição expressa em contrário, no mesmo sentido que o artigo 2.º, n.º 1, da diretiva.
- iv. A interpretação do WTL do artigo 44.º é conforme ao contexto e aos objetivos da legislação, garantindo coerência e simplicidade.
- v. A expressão «agindo nessa qualidade» foi intencionalmente introduzida pelo legislador da União no artigo 44.º
- vi. O artigo 55.º do regulamento de execução exige que o WTL forneça o seu número IVA aos prestadores «quando atu[e] [na] qualidade» de sujeito passivo. O WTL não forneceu o seu número IVA aos prestadores porque não «atu[ava]» na qualidade de sujeito passivo quando recebia os serviços.
- vii. No Acórdão TRR, o Tribunal de Justiça salientou a importância da expressão «sujeito passivo agindo nessa qualidade» da Sexta Diretiva e decidiu o processo em causa com base no facto de a referida expressão não figurar no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da mesma diretiva.
- viii. O artigo 44.º da diretiva precisa que a sua aplicação depende do cumprimento do requisito de o destinatário utilizar tais serviços para efeitos da sua atividade económica.
- ix. O princípio da igualdade de tratamento seria violado se o WTL fosse tratado de forma diferente em relação a) a outra entidade de beneficência que adquirisse exatamente os mesmos serviços mas não estivesse registada para efeitos de IVA por não exercer qualquer atividade tributável acessória, e/ou b) a uma pessoa que destinasse os mesmos serviços a fins privados (esteja, ou não, registada para efeitos de IVA).
- x. O artigo 43.º da diretiva não contradiz nenhuma das considerações anteriores, e, em conformidade com este artigo, o WTL tem o estatuto de sujeito passivo.
- xi. O artigo 43.º não pode ser interpretado no sentido de que se deve considerar que o destinatário é um sujeito passivo «agindo» nessa qualidade para efeitos do artigo 44.º, e isto pelas seguintes razões:
 - a) Os artigos 17.º a 19.º e 55.º do regulamento de execução confirmam que o artigo 43.º da diretiva se refere ao «estatuto» e o artigo 44.º à «qualidade»;

- b) O artigo 43.º não estabelece uma distinção entre diferentes tipos de atividade não económica (quer seja privada ou profissional);
 - c) A proposta de artigo 43.º excluía expressamente o uso privado do seu âmbito de aplicação. A posterior eliminação desta exclusão demonstra:
 - i) que o uso privado está incluído no artigo 43.º, e que
 - ii) o legislador da União Europeia decidiu tratar uma pessoa como sujeito passivo independentemente de esta também exercer atividades privadas paralelamente à sua atividade económica;
 - d) A análise que o WTL e o FTT fazem da legislação relevante não implica um risco de não tributação de entregas intracomunitárias;
 - e) A interpretação da Administração Tributária dos artigos 43.º e 44.º coloca o WTL numa posição desagradável. Se as suas atividades de transação de ações tivessem carácter económico, poderia autoliquidar o IVA correspondente à aquisição de serviços fora da União mas, em compensação, beneficiaria do direito à dedução de todo esse IVA pago a montante nos termos dos artigos 135.º, n.º 1, alínea f), e 169.º da diretiva, uma vez que as contrapartes nas suas transações de ações se encontram estabelecidas fora da União. Se o WTL tivesse adquirido serviços para fins privados não teria qualquer obrigação de autoliquidar IVA correspondente à aquisição de serviços a prestadores de países terceiros e, assim, não se colocaria a questão da dedução do IVA. No entanto, considera-se que o WTL está obrigado a autoliquidar IVA como se exercesse uma atividade económica mas não pode deduzir o imposto pago a montante, uma vez que exerce uma atividade equivalente à de um particular.
- xii. A Administração Tributária engana-se ao invocar os considerandos da Diretiva 2008/8 e do regulamento de execução em apoio da sua interpretação dos artigos 43.º a 45.º da diretiva é errada. Os trabalhos preparatórios demonstram que o legislador da União teve em conta os requisitos que devem ser cumpridos para que o lugar das prestações seja o lugar onde se encontra o destinatário nos termos do artigo 44.º O legislador da União decidiu que o requisito material previsto no artigo 44.º deve ser «agindo nessa qualidade», a fim de harmonizar as regras sobre o lugar das prestações de serviços com as regras aplicáveis às aquisições intracomunitárias de bens.

9 A Administração Tributária alega que:

- i. As partes estão de acordo em relação ao facto de que o WTL é um sujeito passivo na aceção dos artigos 2.º e 9.º da diretiva. Embora não seja um sujeito passivo «agindo nessa qualidade» na aceção do artigo 2.º, n.º 1, da diretiva, exerce uma atividade económica quando recebe os serviços. O

artigo 19.º do regulamento de execução estabelece uma distinção expressa entre atividade privada e económica.

- ii. O lugar das prestações dos serviços deve ser determinado pelo artigo 44.º da diretiva por duas razões. Em primeiro lugar, interpretar o artigo 44.º de modo a que inclua as prestações de serviços ao WTL é a única interpretação que respeita os objetivos das regras em matéria de lugar das prestações. Em segundo lugar, a interpretação está em conformidade com os considerandos e disposições correspondentes da diretiva, da Diretiva 2008/9 do Conselho e do regulamento de execução.
- iii. O entendimento de que o lugar das prestações deve ser o lugar onde o WTL está estabelecido é corroborado pelo princípio geral segundo o qual o lugar das prestações é o lugar do consumo e o IVA, em princípio, é devido no Estado-Membro onde o serviço é consumido (v. Conclusões apresentadas no processo Welmory, n.ºs 22 a 30).
- iv. Um dos objetivos fundamentais da legislação é identificar com segurança jurídica o lugar das prestações a fim de evitar a não tributação e a dupla tributação e identificar o direito de um Estado-Membro cobrar IVA sobre entregas de bens e prestações de serviços (v. Acórdãos Welmory, n.ºs 39 a 46 e 54 a 56, e Srf konsulterna, n.ºs 28 e 29, e Conclusões apresentadas no processo RCI Europe, n.ºs 48 a 50). Segundo o WTL não são aplicáveis quaisquer regras sobre o lugar das prestações, o que é totalmente contrário à finalidade principal de segurança jurídica (v. Acórdão Srf konsulterna, n.º 21).
- v. O artigo 18.º do regulamento de execução permite que um prestador presuma que quando um destinatário não forneceu um número de identificação está perante um sujeito passivo «[a] não ser que disponha de informações em contrário», mas não oferece qualquer certeza quando um prestador sabe que o WTL é um sujeito passivo que não forneceu um número de identificação.
- vi. No que respeita aos considerandos e disposições:
 - a) O artigo 43.º da diretiva estabelece que o sujeito passivo que também exerça atividades ou realize operações que não sejam consideradas entregas de bens nem prestações de serviços tributáveis, nos termos do n.º 1 do artigo 2.º, é considerado sujeito passivo relativamente a todos os serviços que lhe sejam prestados. O referido artigo não alarga a categoria do artigo 45.º, uma vez que este último apenas diz respeito a pessoas que não são sujeitos passivos. A função do artigo 43.º só pode ser a de ampliar o alcance do artigo 44.º, ou, pelo menos, esclarecer que os sujeitos passivos abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 43.º também se devem considerar abrangidos pelo artigo 44.º quando estejam em posição de receber as prestações.

- b) O artigo 44.º da diretiva utiliza a expressão «agindo nessa qualidade» apenas para excluir do seu âmbito da aplicação as pessoas que agem a título privado. O artigo 19.º do regulamento de execução dispõe que um sujeito passivo que receba serviços exclusivamente para uso próprio não é considerado sujeito passivo. O significado óbvio que daqui resulta é que outros sujeitos passivos (como o WTL) devem continuar a ser considerados sujeitos passivos.
- c) Tal como sucede com o artigo 43.º, ser considerado sujeito passivo deve significar ser considerado um sujeito passivo agindo nessa qualidade na aceção do artigo 44.º. As únicas opções que a normas preveem são que um destinatário é um sujeito passivo agindo nessa qualidade ou não é um sujeito passivo. Daqui resulta que, uma vez que o WTL não se insere nesta última categoria, deve inserir-se na primeira.
- d) Os considerandos da Diretiva 2008/08 precisam que i) a regra geral em matéria de prestações de serviços é estas deverem basear-se no lugar onde o destinatário está estabelecido, ii) os sujeitos passivos que também exerçam atividades não tributáveis deverão ser tratados como sujeitos passivos quando são destinatários das prestações, iii) e o lugar das prestações é o lugar onde o prestador está estabelecido apenas quando as prestações não são efetuadas por sujeitos passivos.
- (e) Tendo em consideração as obrigações que incumbem aos prestadores e aos sujeitos passivos nos termos dos artigos 262.º e 196.º da diretiva respetivamente, o artigo 55.º do regulamento de execução deve aplicar-se à luz do artigo 44.º da diretiva. Assim, o WTL deve fornecer o seu número de identificação quando o seu prestador se encontre noutro Estado-Membro.
- (f) O prestador não pode presumir que, nos termos do artigo 18.º do regulamento de execução, se o WTL não fornecer o seu número de identificação, deve-se aplicar o artigo 45.º da diretiva quando o prestador tem informações em contrário e, por conseguinte, terá ainda de identificar o lugar das prestações, tal como as autoridades dos Estados-Membros. Existe risco de não tributação se a legislação não permitir identificar em cada caso concreto o lugar das prestações.
- vii. Os trabalhos preparatórios não confirmam que o artigo 44.º da diretiva apenas inclui no seu âmbito as prestações de serviços recebidas por aqueles que agem na qualidade de sujeitos passivos na aceção do artigo 2.º, n.º 1, da mesma.
- viii. O WTL não pode alegar utilmente ser objeto de um tratamento: desigual: não pode reclamar a dedução do imposto, uma vez que não utiliza os serviços para efetuar prestações tributáveis.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 10 Não existe jurisprudência dos órgãos jurisdicionais do Reino Unido nem do Tribunal de Justiça sobre o significado da expressão «agindo nessa qualidade» prevista no artigo 44.º da diretiva, que constitui a principal questão em causa. Por conseguinte, é necessária uma decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça que permita ao Upper Tribunal decidir o processo.

DOCUMENTO DE TRABALHO