

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081259

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 17 de marzo de 2021

Sala 5.^a

Asunto n.º C-459/19

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Lugar de realización del hecho imponible. *Lugar de prestación de servicios de gestión de inversiones a una organización benéfica para los fines de una actividad profesional no económica por parte de proveedores establecidos fuera de la Unión Europea.* WTL es el fiduciario único de un trust benéfico que concede becas para la investigación médica. WTL obtiene ingresos de inversiones y desarrolla también una serie de actividades secundarias, entre las que destacan la venta de bienes, la restauración y el arrendamiento de inmuebles, para las cuales está registrado a efectos del IVA. Los rendimientos de inversiones, que constituyen la principal fuente de financiación de las becas concedidas, proceden principalmente de inversiones en el extranjero, con relación a las cuales se prestan a WTL servicios de gestores establecidos en la Unión y fuera de ella. El Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios y de los Mercados Regulados), Reino Unido], órgano jurisdiccional remitente, pregunta si el art.44 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, en el supuesto de que un sujeto pasivo que desarrolla una actividad no económica con carácter profesional adquiera servicios para los fines de esa actividad no económica, tales servicios han de considerarse prestados a ese sujeto pasivo «que actúe como tal» en el sentido de dicho artículo. A efectos de la aplicación del art. 44 de la Directiva del IVA, debe precisarse que el sujeto pasivo actúa como tal en lo que respecta a sus actividades no económicas, siempre que se ejerzan con carácter profesional. En el caso de autos, consta que la actividad no económica desarrollada por WTL —que consiste en la compra y venta de acciones y otros valores en el contexto de la gestión, en su condición de fiduciario, de los bienes de Wellcome Trust— es una actividad profesional, y no una actividad privada, y que los servicios de gestión de inversiones los presta a WTL una persona establecida fuera de la Unión exclusivamente para los fines de la referida actividad profesional. Procede considerar que, en el supuesto de que un sujeto pasivo que ejerce una actividad no económica adquiera servicios para los fines de esa actividad no económica, dichos servicios se prestan a ese sujeto pasivo que actúa como tal, en el sentido del art. 44 de la Directiva del IVA, con excepción de los servicios destinados a un uso privado del sujeto pasivo o al de su personal. Dado que esta actividad no económica de WTL no es una actividad privada, su situación no es comparable a la de las personas que adquieren servicios únicamente para sus fines privados o para los de su personal. A diferencia de lo que sucede con estas últimas, a WTL se le aplica, como sujeto pasivo, el sistema común del IVA y por tanto, el art. 44 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, en el supuesto de que un sujeto pasivo que desarrolla una actividad no económica con carácter profesional adquiera servicios para los fines de esa actividad no económica, tales servicios han de considerarse prestados a ese sujeto pasivo «que actúe como tal» en el sentido de dicho artículo.

PRECEPTOS:

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art. 267.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2, 9 y 44 a 59 bis.

PONENTE:

Don E. Juhász.

En el asunto C-459/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios y de los Mercados Regulados), Reino Unido], mediante resolución de 13 de junio de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de junio de 2019, en el procedimiento entre

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

y

Wellcome Trust Ltd,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešić, E. Juhász (Ponente), C. Lycourgos e I. Jarukaitis, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Hogan;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Wellcome Trust Ltd, por el Sr. F. Mitchell, Barrister, y por el Sr. P. Nathwani, y las Sras. C. Millard y H. Grantham, Solicitors;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. Z. Lavery, en calidad de agente, asistida por la Sra. E. Mitrophanous, Barrister;
- en nombre de Irlanda, por las Sras. M. Browne y J. Quaney y por el Sr. A. Joyce, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. N. Travers, SC;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Jiménez García, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal y la Sra. A. Armenia, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de junio de 2020;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 44 de la 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 su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Administración tributaria y aduanera, Reino Unido) y Wellcome Trust Ltd (en lo sucesivo, «WTL») en relación con la devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) abonado por servicios prestados por gestores de inversiones establecidos fuera de la Unión.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2008/8

3. El considerando 4 de la Directiva 2008/8 indica lo siguiente:

«En lo que respecta a la prestación de servicios a sujetos pasivos, la norma general de determinación del lugar de prestación debe atender al lugar en que esté establecido el destinatario de los servicios, en lugar de aquel donde esté establecido el proveedor. A efectos de determinar las normas sobre el lugar de la prestación de servicios y de minimizar las posibles cargas para las empresas, los sujetos pasivos que tengan también actividades no gravadas deben ser tratados como sujetos pasivos con respecto a todos los servicios que se les presten. De igual modo, las personas jurídicas que, sin tener la condición de sujeto pasivo, están identificadas a efectos del impuesto sobre el valor añadido, deben considerarse como tales. De acuerdo con las normas generales, estas disposiciones no deben hacerse extensivas a las prestaciones de servicios recibidos por un sujeto pasivo para uso personal propio o de su personal.»

Directiva del IVA

4. El artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]».

5. El artículo 9 de dicha Directiva, incluido en el título III de esta bajo el epígrafe «Sujetos pasivos», dispone en su apartado 1:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

6. El título V de la citada Directiva, relativo al lugar de realización del hecho imponible, incluye en particular un capítulo 3, titulado «Lugar de realización de las prestaciones de servicios», que a su vez se divide en tres secciones.

7. La sección 1, que tiene como epígrafe «Definiciones», se compone de un único artículo, el artículo 43 de la Directiva del IVA, del siguiente tenor:

«A efectos de la aplicación de las normas relativas al lugar de prestación de los servicios:

1) un sujeto pasivo que desarrolle asimismo actividades o realice operaciones 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;

2) una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y esté identificada a efectos del IVA tendrá la consideración de sujeto pasivo.»

8. La sección 2, cuyo epígrafe es «Disposiciones generales», incluye los artículos 44 y 45 de dicha Directiva.

9. Conforme al artículo 44 de la Directiva del IVA:

«El lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.»

10. A tenor del artículo 45 de la misma Directiva:

«El lugar de prestación de servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo será el lugar en el que el proveedor de los servicios tenga la sede de su actividad económica. No obstante, si dichos servicios se prestan desde un establecimiento permanente del proveedor que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de servicios será el lugar en el que el proveedor de tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual.»

11. La sección 3, titulada «Disposiciones particulares», comprende los artículos 46 a 59 bis de la Directiva del IVA, en los que se prevén una serie de conexiones específicas.

Reglamento de Ejecución

12. Conforme al considerando 19 del 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 (DO 2011, L 77, p. 1; en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución»):

«Es necesario aclarar que cuando los servicios prestados a un sujeto pasivo están destinados a un uso privado, incluido el del personal de un cliente, no puede considerarse que dicho sujeto pasivo actúa en su calidad de sujeto pasivo. Para determinar si un cliente actúa o no en su calidad de sujeto pasivo, basta con que haya comunicado al prestador su número de identificación a efectos del IVA, salvo que el prestador disponga de información que indique lo contrario. Debe también garantizarse que un mismo servicio adquirido a los fines de la actividad económica, pero que se destine también [...] a fines privado[s], únicamente resulte gravado en un solo lugar.»

13. El capítulo V del Reglamento de Ejecución, que tiene como epígrafe «Lugar de realización del hecho imponible», incluye, entre otras, una sección 4, titulada «Lugar de realización de las prestaciones de servicios (Artículos 43 a 59 de la Directiva [del IVA])», que a su vez se divide en once subsecciones.

14. La subsección 2, que lleva por epígrafe «Calidad del cliente», se compone de un único artículo, el artículo 19 del Reglamento de Ejecución, con el siguiente tenor:

«A efectos de la aplicación de las normas relativas al lugar de realización de la prestación de servicios establecidas en los artículos 44 y 45 de la Directiva [del IVA], se considerará que un sujeto pasivo, o una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y sea considerada como tal, que reciba servicios para fines exclusivamente privados, incluidos los de su personal, no tiene la condición de sujeto pasivo.

Salvo que disponga de información que indique lo contrario, como la relativa a la naturaleza de los servicios prestados, el prestador podrá considerar que los servicios están destinados a los fines de la actividad económica del cliente cuando, para la operación en cuestión, el cliente le haya comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA.

Cuando un mismo y único servicio se destine tanto a fines privados, incluidos los del personal del cliente, como a los fines de la actividad económica, la prestación de dicho servicio estará sujeta exclusivamente al artículo 44 de la Directiva [del IVA], siempre que no exista ninguna práctica abusiva.»

Derecho del Reino Unido

15. Las normas aplicables al lugar de prestación de los servicios se transpusieron al Derecho del Reino Unido en el artículo 7 A de la Value Added Tax Act 1994 (Ley de 1994 relativa al impuesto sobre el valor añadido), que dispone lo siguiente:

«Lugar de realización de las prestaciones de servicios

(1) El presente artículo se aplicará para determinar, a los efectos de la presente ley, el país donde se realiza la prestación de servicios.

(2) Se considerará que una prestación de servicios se ha realizado:

- (a) en el país de establecimiento del destinatario de los servicios, si este actúa en calidad de empresario, y
- b) en los demás casos, en el país de establecimiento del proveedor de servicios.

[...]

(4) A los efectos de la presente ley, se considerará que una persona actúa en calidad de empresario en relación con una prestación de servicios si dicha persona:

- (a) es un sujeto pasivo en el sentido del artículo 9 de la [Directiva del IVA],
- (b) está registrada con arreglo a la presente ley,
- (c) está identificada a efectos del IVA de conformidad con la legislación de un Estado miembro distinto del Reino Unido, o
- (d) está registrada con arreglo a una ley del Tynwald a efectos de cualquier impuesto establecido por o en virtud de una ley del Tynwald que se corresponda con el [IVA],

y recibe los servicios para fines que no sean exclusivamente privados.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

16. WTL es el fiduciario único de un trust benéfico, llamado Wellcome Trust, que concede becas para la investigación médica. WTL obtiene ingresos de inversiones y desarrolla también una serie de actividades secundarias, entre las que destacan la venta de bienes, la restauración y el arrendamiento de inmuebles, para las cuales está registrado a efectos del IVA. Los rendimientos de inversiones, que constituyen la principal fuente de financiación de las becas concedidas, proceden principalmente de inversiones en el extranjero, con relación a las cuales se prestan a WTL servicios de gestores establecidos en la Unión y fuera de ella.

17. En la sentencia de 20 de junio de 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243), el Tribunal de Justicia declaró que el concepto de «actividades económicas» a efectos del artículo 4, apartado 2, de la 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), actualmente artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, no incluye una actividad que consiste en la compra y venta de acciones y de otros títulos por parte de un trustee en el marco de la gestión de los bienes de un trust benéfico. En consecuencia, se denegó a WTL la recuperación del impuesto soportado por la totalidad de los gastos realizados en relación con su cartera fuera de la Unión.

18. Según el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios y de los Mercados Regulados), Reino Unido], órgano jurisdiccional remitente, consta, primeramente, que WTL es un sujeto pasivo en el sentido de los artículos 2 y 9 de la Directiva del IVA; en segundo término, que la actividad consistente en la compra y venta de acciones y de otros títulos por parte de WTL en el marco de la gestión de los bienes de Wellcome Trust no se ha modificado con respecto a la que fue objeto de análisis en la sentencia antes mencionada, y, por último, que esta actividad no económica es una actividad profesional, no una actividad privada.

19. Dicho órgano jurisdiccional precisa asimismo que WTL utilizó los servicios adquiridos a prestadores establecidos fuera de la Unión exclusivamente para su actividad profesional y que no utilizó esos servicios para prestaciones de servicios sujetas a gravamen en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA. Según señala, WTL debe tener en cuenta el carácter benéfico del trust y se le prohíbe dedicarse a actividades mercantiles.

20. Desde 2010, WTL contabilizó el IVA correspondiente a los servicios que le habían prestado los gestores de inversiones establecidos fuera de la Unión, de conformidad con el mecanismo de autoliquidación establecido en el artículo 196 de la Directiva del IVA, suponiendo que el lugar de prestación de esos servicios era el Reino Unido.

21. Entre abril de 2016 y junio de 2017, WTL presentó solicitudes de devolución, alegando que, desde su punto de vista, había contabilizado un importe demasiado elevado del impuesto repercutido en relación con dichos servicios. En esencia, WTL alegó que, si bien era sujeto pasivo en virtud de los artículos 2 y 9 de la Directiva del IVA, no era sujeto pasivo «que actúe como tal» en el sentido del artículo 44 de dicha Directiva.

22. En su sentencia de 10 de octubre de 2018, el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios), Reino Unido] acogió las alegaciones de WTL. Tras poner de relieve que no era necesario que las prestaciones de servicios quedasen incluidas en el ámbito aplicación del artículo 44 o del artículo 45 de la Directiva del IVA, este órgano jurisdiccional declaró que las disposiciones nacionales que habían transpuesto el artículo 44 de dicha Directiva —que establecían que el Reino Unido era el «lugar de la prestación de servicios» respecto a los sujetos pasivos que actúan en calidad de empresario— no eran conformes con el citado artículo 44.

23. La Administración tributaria y aduanera recurrió en apelación ante el órgano jurisdiccional remitente.

24. Ante este órgano jurisdiccional, la Administración tributaria y aduanera alegó, por una parte, que el artículo 44 de la Directiva del IVA resulta aplicable en base al tenor y a la finalidad de dicha disposición y de las disposiciones conexas y, por otra parte, que, en aras de la seguridad jurídica, ha de poder identificarse un lugar de prestación de servicios. Así pues, consideró que, al no alegarse en el caso de autos que las prestaciones de servicios quedasen incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 45 de la Directiva del IVA o que debiera aplicarse alguna de las normas especiales previstas en los artículos 46 a 59 bis de dicha Directiva, debía aplicarse el artículo 44 de esta.

25. A juicio de WTL, dado que consta que no es un «sujeto pasivo que actúe como tal» a efectos del artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA cuando lleva a cabo sus actividades de inversión, tampoco se puede considerar que sea un sujeto pasivo «que actúe como tal» en el sentido del artículo 44 de la referida Directiva.

26. El órgano jurisdiccional remitente indica que la solución del litigio depende del lugar que deba tomarse en consideración como lugar de la prestación de servicios de gestión de inversiones que WTL recibió de los prestadores establecidos fuera de la Unión. Considera por tanto que, para poder determinar el lugar de estas prestaciones de servicios, es preciso dilucidar si WTL debe considerarse un sujeto pasivo «que actúe como tal», en el sentido del artículo 44 de la Directiva del IVA.

27. En estas circunstancias, el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios y de los Mercados Regulados)] acordó suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 44 de la Directiva [del IVA] 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 [Unión], exclusivamente para los fines de esa actividad, debe ser considerado “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 [del IVA], ¿es aplicable el artículo 45 de [esta] Directiva a dicha prestación o no lo son ni el artículo 44 ni el artículo 45 [citados]?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

28. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 44 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, en el supuesto de que un sujeto pasivo que desarrolla una actividad no económica con carácter profesional adquiera servicios para los fines de esa actividad no económica, tales servicios han de considerarse prestados a ese sujeto pasivo «que actúe como tal» en el sentido de dicho artículo.

29. Tal como se infiere de la petición de decisión prejudicial, a efectos de la resolución del litigio de que conoce el órgano jurisdiccional remitente, las dudas que este expresa se refieren únicamente al elemento del sistema común del IVA atinente a la determinación del lugar de prestación de los servicios. A este respecto, del citado artículo 44 se desprende que el lugar de prestación de los servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será, en principio, el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica.

30. Es preciso puntualizar que el requisito que figura en el artículo 44 de la Directiva del IVA, con arreglo al cual el sujeto pasivo debe actuar como tal, se recoge también en el artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva.

31. A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, a efectos de la aplicación de esta última disposición, un sujeto pasivo actúa como tal cuando actúa para los fines de su actividad económica, en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de marzo de 2001, Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136, apartados 24 y 29, y de 22 de marzo de 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, apartado 40).

32. Pues bien, por lo que respecta a la actividad en cuestión en el litigio principal, consistente en la compra y venta de acciones y otros títulos por parte de WTL, en calidad de fiduciario, efectuada en el contexto de la gestión de los bienes de su trust benéfico, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el concepto de «actividad económica» en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA no incluye una actividad de esta naturaleza (véase, por analogía, la sentencia de 20 de junio de 1996, Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243, apartado 41).

33. Por consiguiente, en el ejercicio de tal actividad, WTL no es un «sujeto pasivo que actúe como tal», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de dicha Directiva.

34. Sin embargo, contrariamente a lo que alega WTL, de ello no se deduce necesariamente que tampoco pueda considerarse que constituye un «sujeto pasivo que actúe como tal» a efectos de la aplicación del artículo 44

de la Directiva del IVA, puesto que tal artículo se limita, como se ha declarado en el apartado 29 de la presente sentencia, a disponer que el lugar en el que se realiza la prestación de los servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal coincide, en principio, con la sede de la actividad económica de ese sujeto pasivo.

35. En efecto, aunque, en atención a las exigencias de unidad y de coherencia del ordenamiento jurídico de la Unión, los conceptos utilizados por los actos adoptados en un mismo ámbito deben tener el mismo significado, no ocurre así cuando el legislador de la Unión expresa una voluntad diferente (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, apartado 37 y jurisprudencia citada).

36. Pues bien, del artículo 43 de la Directiva del IVA se desprende que el legislador de la Unión quiso atribuir a la expresión «sujeto pasivo que actúe como tal» en el sentido del artículo 44 de dicha Directiva un significado diferente del que tiene con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la propia Directiva.

37. A este respecto, procede señalar que el artículo 43, punto 1, de la Directiva del IVA dispone específicamente que, a efectos de la aplicación de las normas relativas al lugar de prestación de los servicios, un sujeto pasivo que realice tanto prestaciones de servicios sujetas al impuesto, en el sentido del artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva, como actividades «que no se consideren [...] prestaciones de servicios sujetas al impuesto de conformidad con [esta última disposición], tendrá la consideración de sujeto pasivo respecto de todos los servicios que le sean prestados». Así pues, el legislador de la Unión ha establecido, en el citado artículo 43, punto 1, una definición amplia y de carácter excepcional del concepto de «sujeto pasivo» a los solos efectos de la aplicación de las normas relativas al lugar de prestación de los servicios.

38. De lo anterior se infiere que, a la luz del artículo 43, punto 1, de la Directiva del IVA, un sujeto pasivo puede actuar, como tal, en el sentido del artículo 44 de tal Directiva, incluso cuando actúe para los fines de sus actividades no económicas.

39. Dicho esto, la interpretación de los artículos 43 y 44 de la Directiva del IVA no puede conducir a una situación en la que se considere que las entidades que son sujetos pasivos, en el sentido del artículo 43, punto 1, de la citada Directiva y a las cuales se les prestan servicios, actúan en todo caso como tal.

40. En efecto, procede recordar que un sujeto pasivo que realiza una operación con carácter privado no actúa como sujeto pasivo en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de julio de 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, apartado 18 y jurisprudencia citada). Por otra parte, en el marco de la estructura del sistema común del IVA, la distinción entre actividades económicas y no económicas sigue distintos criterios de los que sirven para distinguir entre el uso empresarial y el uso para fines ajenos a la empresa, en particular, para fines privados (sentencia de 15 de septiembre de 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, apartado 32).

41. Habida cuenta del carácter excepcional del concepto de «sujeto pasivo que actúe como tal» en el sentido del artículo 44 de la Directiva del IVA, el hecho de que, únicamente a efectos de la aplicación del referido artículo, un sujeto pasivo que no actúe para los fines de sus actividades económicas deba considerarse sujeto pasivo que actúe como tal no puede, por tanto, dar lugar a que dicho sujeto pasivo esté asimismo comprendido en el ámbito de aplicación del citado artículo cuando actúa no solo para los fines de sus actividades no económicas, sino, además, con carácter no profesional, en particular con fines privados.

42. Por consiguiente, a efectos de la aplicación del artículo 44 de la Directiva del IVA, debe precisarse que el sujeto pasivo actúa como tal en lo que respecta a sus actividades no económicas, siempre que se ejerzan con carácter profesional.

43. Pues bien, en el caso de autos, según se desprende de la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente, consta que la actividad no económica desarrollada por WTL —que consiste en la compra y venta de acciones y otros valores en el contexto de la gestión, en su condición de fiduciario, de los bienes de Wellcome Trust— es una actividad profesional, y no una actividad privada, y que los servicios de gestión de inversiones los presta a WTL una persona establecida fuera de la Unión exclusivamente para los fines de la referida actividad profesional.

44. Tal interpretación queda corroborada por el contexto normativo en que se inscribe el artículo 44 de la Directiva del IVA. En primer lugar, el considerando 4 de la Directiva 2008/8 enuncia en particular que, en lo que respecta a la prestación de servicios a sujetos pasivos, la norma general de determinación del lugar de prestación

debe atender al lugar en que esté establecido el destinatario de los servicios y que los sujetos pasivos que tengan también actividades no gravadas deben ser tratados como sujetos pasivos con respecto a todos los servicios que se les presten. No obstante, de la última frase de este considerando 4 se desprende que las disposiciones que apliquen estas normas generales no deben hacerse extensivas a las prestaciones de servicios recibidos por un sujeto pasivo para uso personal propio o de su personal.

45. En segundo lugar, a tenor del considerando 19 del Reglamento de Ejecución, «es necesario aclarar que cuando los servicios prestados a un sujeto pasivo están destinados a un uso privado, incluido el del personal de un cliente, no puede considerarse que dicho sujeto pasivo actúa en su calidad de sujeto pasivo». En el mismo sentido, el artículo 19, párrafo primero, del propio Reglamento de Ejecución dispone que, «a efectos de la aplicación de las normas relativas al lugar de realización de la prestación de servicios establecidas en los artículos 44 y 45 de la Directiva [del IVA], se considerará que un sujeto pasivo, o una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y sea considerada como tal, que reciba servicios para fines exclusivamente privados, incluidos los de su personal, no tiene la condición de sujeto pasivo».

46. Por consiguiente, procede considerar que, en el supuesto de que un sujeto pasivo que ejerce una actividad no económica adquiera servicios para los fines de esa actividad no económica, dichos servicios se prestan a ese sujeto pasivo que actúa como tal, en el sentido del artículo 44 de la Directiva del IVA, con excepción de los servicios destinados a un uso privado del sujeto pasivo o al de su personal.

47. A este respecto, debe desestimarse la alegación de WTL relativa al principio de igualdad de trato dirigida a impugnar tal interpretación.

48. Ciertamente, el Tribunal de Justicia ha declarado que, a la luz del artículo 9 de la Directiva del IVA, debe considerarse que un fiduciario que se encuentra en una situación como la de WTL se limita a gestionar una cartera de inversiones como un inversor privado (véase, por analogía, la sentencia de 20 de junio de 1996, Wellcome Trust, C-155/94, EU:C:1996:243, apartado 36).

49. Sin embargo, del hecho de que, al gestionar una cartera de inversiones, WTL desarrolle actividades análogas a las que realiza un inversor privado, no cabe deducir que WTL ejerza tales actividades con carácter privado.

50. En efecto, como se desprende del apartado 43 de la presente sentencia, dado que esta actividad no económica de WTL no es una actividad privada, su situación no es comparable a la de las personas que adquieren servicios únicamente para sus fines privados o para los de su personal. A diferencia de lo que sucede con estas últimas, a WTL se le aplica, como sujeto pasivo, el sistema común del IVA.

51. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 44 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, en el supuesto de que un sujeto pasivo que desarrolla una actividad no económica con carácter profesional adquiera servicios para los fines de esa actividad no económica, tales servicios han de considerarse prestados a ese sujeto pasivo «que actúe como tal» en el sentido de dicho artículo.

Segunda cuestión prejudicial

52. Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda cuestión prejudicial planteada.

Costas

53. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

El artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, debe interpretarse en el sentido de que, en el supuesto de que un sujeto pasivo

que desarrolla una actividad no económica con carácter profesional adquiera servicios para los fines de esa actividad no económica, tales servicios han de considerarse prestados a ese sujeto pasivo «que actúe como tal» en el sentido de dicho artículo.

Firmas

* Lengua de procedimiento: inglés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.