Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
GERARD HOGAN
apresentadas em 25 de junho de 2020 [1]

Processo C-459/19

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
contra
Wellcome Trust Ltd

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Tribunal Superior, Secção Tributária e da Chancelaria, Reino Unido)]

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 43.º, 44.º e 45.º — Lugar das prestações de serviços a um sujeito passivo agindo nessa qualidade — Lugar das prestações de serviços de gestão de investimentos adquiridos por uma organização de beneficência para uma atividade profissional não económica por parte de prestadores estabelecidos fora da União»

I. Introdução

1. Este pedido de decisão prejudicial tem por objeto *inter alia* a interpretação do artigo 44.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [2], conforme alterada pela 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 («Diretiva IVA») [3].

2. O pedido foi feito no âmbito de um litígio entre os Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Representantes da Administração Tributária e Aduaneira; a seguir «HMRC») e o Wellcome Trust Ltd (a seguir «WTL»), um sujeito passivo, relativo ao lugar das prestações de serviços de gestão de investimentos prestados a WTL por prestadores estabelecidos fora da União [4].

3. O WTL é uma organização de beneficência muito antiga que recebe dotações muito generosas. Como seria de esperar, o WTL utiliza os serviços dos gestores de investimento para o ajudar a gerir esta grande carteira de dotações. Estas dotações geram rendimentos anuais muito significativos que o WTL distribui sob a forma de subsídios destinados à investigação médica e farmacêutica.

1 Língua original: inglês.

2 JO 2006, L 347, p. 1.

3 JO 2008, L 44, p. 11.

4 O montante do IVA em causa no litígio do processo principal é de 13 113 822,00 libras esterlinas (GBP) (aproximadamente 14 530 000,00 euros). O WTL pretende recuperar o imposto pago a montante correspondente ao custo dos serviços prestados por prestadores de serviços estabelecidos fora da União em relação aos seus investimentos.

4. Foi neste contexto que o WTL utilizou os serviços de gestão de investimentos de prestadores de serviços estabelecidos fora da União para determinadas atividades de investimento, atividades que o Tribunal de Justiça já declarou, num processo que envolvia este mesmo *trust* que constituem atividades não económicas para efeitos de IVA [5]. É facto assente que o WTL não utilizou esses serviços para prestações tributáveis na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva IVA, essencialmente porque era apenas um investidor e não um profissional. É igualmente facto assente que o WTL *não é* «um sujeito passivo agindo nessa qualidade» na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, quando ele próprio exerce atividades de investimento.

5. A questão fundamental colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio é a de saber se, em tais circunstâncias, o WTL é, não obstante, «um sujeito passivo *agindo nessa qualidade*», na aceção do artigo 44.º da Diretiva IVA, mesmo que não o seja para efeitos do seu artigo 2.º, n.º 1, alínea c). É necessária uma resposta a esta questão para determinar o lugar da prestação dos serviços em causa e se o WTL devia de facto pagar IVA por tais serviços.

6. Para responder a esta questão, o Tribunal de Justiça deve, *inter alia*, determinar se os termos «um sujeito passivo agindo nessa qualidade» têm ou não o mesmo significado quando são utilizados no artigo 2.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva IVA e no artigo 44.º dessa diretiva. Antes de prosseguir, é, no entanto, necessário primeiro estabelecer o quadro jurídico relevante.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

7. O artigo 2.º da Diretiva IVA estabelece:

«1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[…]

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[…]»

8. O artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA estabelece:

«Entende-se por "sujeito passivo" qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

[…]»

9. O capítulo 3 do título V da Diretiva IVA, sob a epígrafe «Lugar das prestações de serviços».

5 V. Acórdão de 20 de junho de 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243; a seguir «Acórdão Wellcome Trust»).

10. O artigo 43.º da Diretiva IVA eu figura na secção 1 desse capítulo, sob a epígrafe «Definições», estabelece:

«Para efeitos da aplicação das regras relativas ao lugar das prestações de serviços:

1. 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;

2. Uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo e esteja registada para efeitos do IVA é considerada sujeito passivo.»

11. A secção 2 do referido capítulo, sob a epígrafe «Disposições gerais» prevê:

«Artigo 44.º

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

Artigo 45.º

O lugar das prestações de serviços efetuadas a uma pessoa que não seja sujeito passivo é o lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a partir de um estabelecimento estável do prestador situado num lugar diferente daquele onde o prestador tem a sede da sua atividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o prestador tem domicílio ou residência habitual.» [6]

12. O artigo 196.º da Diretiva IVA, incluído no título XI sob a epígrafe «Obrigações dos sujeitos passivos e de determinadas pessoas que não sejam sujeitos passivos», estabelece:

«O IVA é devido pelos sujeitos passivos, ou pelas pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos registadas para efeitos do IVA, a quem são prestados os serviços a que se refere o artigo 44.º, se os serviços forem prestados por sujeitos passivos não estabelecidos no território do Estado-Membro.» [7]

6 O considerando 4 da Diretiva 2008/8 estabelece que «[n]o que respeita às prestações de serviços a sujeitos passivos, a regra geral aplicável ao lugar das prestações de serviços deverá basear-se no lugar onde está estabelecido o destinatário, e não naquele onde está estabelecido o prestador de serviços. Para efeitos das regras de determinação do lugar das prestações de serviços e a fim de reduzir os encargos para as empresas, os sujeitos passivos que também exerçam atividades não tributáveis deverão ser tratados como sujeitos passivos relativamente a todos os serviços que lhes sejam prestados. Do mesmo modo, as pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos e estejam registadas para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado deverão ser consideradas sujeitos passivos. Estas disposições, de acordo com as regras habituais, não deverão ser extensivas às prestações de serviços recebidas pelos sujeitos passivos para seu uso próprio ou do seu pessoal». O considerando 5 da Diretiva 2008/8 estabelece que «[n]o que respeita aos serviços prestados a pessoas que não sejam sujeitos passivos, a regra geral deverá continuar a determinar que o lugar das prestações de serviços é aquele onde o respetivo prestador tem a sede da sua atividade económica».

7 V. considerando 7 da Diretiva 2008/8, que estabelece que «se um sujeito passivo beneficiar de um serviço prestado por uma pessoa não estabelecida no mesmo Estado-Membro, será obrigatoriamente aplicável, em determinados casos, o mecanismo de autoliquidação, o que significa que o sujeito passivo deve autoavaliar o montante do IVA devido relativamente ao serviço em causa».

13. O artigo 19.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 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 [8] (a seguir «Regulamento de Execução»), sob a epígrafe «Qualidade do destinatário», estabelece:

«Para efeitos da aplicação das regras relativas ao lugar das prestações de serviços previstas nos artigos 44.º e 45.º da Diretiva 2006/112/CE, um sujeito passivo, ou uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo mas seja considerada sujeito passivo, que receba serviços exclusivamente para uso próprio, incluindo para uso do seu pessoal, não é considerado sujeito passivo.

A não ser que disponha de informações em contrário, tais como sobre a natureza dos serviços prestados, o prestador pode considerar que os serviços se destinam à atividade económica do destinatário caso, para essa operação, este lhe tenha comunicado o seu número individual de identificação IVA.

Quando um mesmo e único serviço se destine tanto a uso próprio, incluindo o do pessoal do destinatário, como à atividade económica, a prestação desse serviço é exclusivamente abrangida pelo artigo 44.º da Diretiva 2006/112/CE, desde que não haja práticas abusivas.»

B. Direito do Reino Unido

14. As regras pertinentes relativas ao lugar das prestações de serviços foram transpostas para a legislação britânica na Section 7A of the Value Added Tax Act 1994 [secção 7A da Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado de 1994 (a seguir «VATA»)] que estabelece:

«Lugar das prestações de serviços

1) Esta secção é aplicável à determinação, para efeitos da presente lei, do país em que os serviços são prestados.

2) Considera-se que uma prestação de serviços foi efetuada:

   a) no país onde o beneficiário dos serviços está estabelecido quando este é um profissional relevante, e

   b) nos outros casos, no país onde o prestador está estabelecido.

[…]

4) Para efeitos desta lei uma pessoa é um profissional relevante em relação a uma prestação de serviços se:

   a) for um sujeito passivo na aceção do artigo 9.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho;

   b) estiver registada nos termos da presente lei;

   c) estiver identificada para efeitos de IVA em conformidade com a legislação de um Estado-Membro diferente do Reino Unido; ou

8 JO 2011, L 77, p. 1.

d) estiver registada nos termos de um Act of Tynwald (lei da Ilha de Man) para efeitos de qualquer imposto aplicado por ou nos termos de um Act of Tynwald que corresponda ao imposto sobre o valor acrescentado

e os serviços sejam prestados a essa pessoa para fins não exclusivamente privados.»

III. Factos do processo principal e pedido de decisão prejudicial

15. O WTL é o administrador único de um *trust* de beneficência, o Wellcome Trust, que concede subsídios para a 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 estabelecidos na União e em países terceiros. Estes rendimentos constituem, como já referido, a principal fonte de financiamento dos subsídios que este concede.

16. No Acórdão de 20 de junho de 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243), o Tribunal de Justiça declarou que o conceito de atividades económicas na aceção do artigo 4.º, n.º 2 da Sexta Diretiva do Conselho, 77/388/CEE, 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 [9] (a seguir «Sexta Diretiva IVA») (atual artigo 9.º, n.º 1 da Diretiva IVA) não incluía uma atividade que consiste na compra e venda de ações e outros títulos por um *trustee* no âmbito da gestão dos ativos de um *trust* de beneficência.

17. No seu pedido de decisão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio indicou que, em consequência do Acórdão de 20 de junho de 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243), foi negado ao WTL o reembolso do imposto pago a montante relativamente à totalidade dos custos dos serviços de gestão de investimentos suportados em relação à sua carteira fora da União Europeia.

18. Tanto o WTL como os HMRC reconhecem que as atividades do WTL são substancialmente idênticas às que foram examinadas no Acórdão de 20 de junho de 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243). Além disso, quando o WTL adquiriu os serviços de investimento em causa a prestadores de fora da União Europeia, fê-lo exclusivamente para os fins da sua atividade profissional não económica. Não facultou o seu número de IVA a nenhum dos prestadores a que solicitou esses serviços. O WTL e os HMRC reconhecem igualmente que o WTL é um sujeito passivo na aceção dos artigos 2.º e 9.º da Diretiva IVA e que as suas atividades não económicas não são atividades privadas, mas atividades profissionais. É também facto assente que o WTL não utilizou esses serviços para operações tributáveis na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA.

19. Segundo os estatutos do Wellcome Trust, o WTL está obrigado a ter em conta prioritariamente o estatuto de beneficência do *Trust* e está proibido, entre outras coisas, de exercer uma atividade comercial.

20. A partir de 2010, o WTL declarou o IVA correspondente aos serviços em causa em conformidade com mecanismo de autoliquidação [10], dado que o lugar das prestações era o Reino Unido.

21. Entre abril de 2016 e junho de 2017, o WTL apresentou várias reclamações nos termos da secção 80 do United Kingdom Value Added Tax Act 1994 (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado de 1994), em que alegava ter declarado em excesso o imposto a jusante relativamente aos serviços em causa, baseando-se no facto de que, desde a prolação do Acórdão de 20 de junho de 1996, Wellcome

9 JO 1977, L 145, p. 1.

10 V. artigo 196.º da Diretiva IVA.

Trust (C-155/94, EU:C:1996:243), o WTL é um sujeito passivo nos termos dos artigos 2.º e 9.º da Diretiva IVA, mas não um sujeito passivo agindo nessa qualidade na aceção do artigo 44.º da Diretiva IVA, quando exerce atividades de investimento que são, em substância, idênticas às examinadas pelo Tribunal de Justiça nesse acórdão.

22. Numa sentença de 10 de outubro de 2018, o First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária)] [11] declarou que os serviços em causa não estavam abrangidos pelo artigo 44.º da Diretiva IVA uma vez que a expressão «agindo nessa qualidade» excluía efetivamente o WTL do seu âmbito de aplicação. Segundo o referido órgão jurisdicional, não era necessário que as prestações (que não estavam abrangidas por regras específicas previstas nos artigos 46.º a 59.º-A da Diretiva IVA) estivessem abrangidas pelos artigos 44.º ou 45.º da Diretiva IVA. O First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária)] considerou que isto não gerava incerteza jurídica, dado que nos termos do artigo 18.º do Regulamento de Execução um prestador podia basear-se no facto de o destinatário ter fornecido o seu número IVA para determinar se devia aplicar o IVA às suas prestações de serviços. Considerou que a transposição feita no Reino Unido do artigo 44.º da Diretiva IVA para a secção 7A da VATA, que estabelece que o lugar das prestações era o Reino Unido pelo facto de o WTL ser um sujeito passivo que agia na qualidade de profissional, violava o artigo 44.º da Diretiva IVA.

23. Em 15 de fevereiro de 2019, os HMRC interpuseram recurso para o Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior (Secção Tributária e de Chancelaria) da sentença proferida pelo First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária)] nesta matéria.

24. O órgão jurisdicional de reenvio considera que a questão fundamental a analisar pelo Tribunal de Justiça 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.

25. Os HMRC alegaram que se deve aplicar o artigo 44.º da Diretiva IVA, em especial, em primeiro lugar, com base na redação e no objetivo desta disposição e das disposições conexas e, em segundo lugar, com base no facto de, por razões de segurança jurídica, o lugar das prestações dever ser identificável. Por conseguinte, uma vez que não foi alegado que as prestações de serviços são abrangidas pelo artigo 45.º da Diretiva IVA ou que se deva aplicar qualquer das regras específicas previstas nos artigos 46.º a 59.º-A da referida diretiva, deve aplicar-se o artigo 44.º

26. O WTL alegou que, como não é um sujeito passivo «agindo nessa qualidade» na aceção do artigo 2.º, n.º 1 da Diretiva IVA, consequentemente, também não é um sujeito passivo «agindo nessa qualidade», na aceção do artigo 44.º

27. Nestas circunstâncias, o Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Tribunal Superior, Secção Tributária e da Chancelaria), decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 44.º da [Diretiva IVA] 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"?

11 Wellcome Trust Ltd [2018] UKFTT 0599 (TC).

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

IV. Tramitação do processo perante o Tribunal de Justiça

28. Apresentaram observações escritas sobre as questões submetidas pelo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Tribunal Superior, Secção Tributária e da Chancelaria) WTL, os Governos espanhol e do Reino Unido, a Irlanda e a Comissão Europeia.

29. No final da fase escrita do processo, o Tribunal de Justiça, por decisão de 24 de março de 2020, considerou que era necessário colocar algumas questões às partes. As partes acederam a esse pedido e responderam a essas questões dentro do prazo estabelecido pelo Tribunal de Justiça.

V. Quanto à competência do Tribunal

30. O Reino Unido abandonou a União Europeia à meia-noite (CET) de 31 de janeiro de 2020. Nos termos do artigo 86.º, n.º 2, do Acordo sobre a saída do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte da União Europeia e da Comunidade Europeia da Energia Atómica («Acordo de Saída»), o Tribunal de Justiça continua a ser competente para se pronunciar sobre os pedidos de decisão prejudicial apresentados pelos órgãos jurisdicionais do Reino Unido até ao fim do período de transição definido no artigo 126.º, isto é, em princípio, a 31 de dezembro de 2020.

31. Além disso, nos termos do artigo 89.º do Acordo de Saída, os acórdãos do Tribunal de Justiça proferidos numa data posterior serão plenamente vinculativos para o Reino Unido e no seu território.

32. O presente pedido de decisão prejudicial foi apresentado na secretaria do Tribunal de Justiça em 13 de junho de 2019. Assim, o Tribunal de Justiça continua a ser competente para decidir sobre o presente pedido de decisão prejudicial e o Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Tribunal Superior, Secção Tributária e da Chancelaria), está vinculado pelo acórdão que venha a ser proferido pelo Tribunal de Justiça no presente processo.

VI. Observações preliminares

A. Processo C-155/94, Wellcome Trust

33. Como já referi, o presente pedido de decisão prejudicial tem a sua origem no Acórdão de 20 de junho de 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243) e numa alteração da Diretiva IVA introduzida pelo artigo 2.º da Diretiva 2008/8 com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2010.

34. Resulta claramente da redação do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA que um sujeito passivo deve agir «nessa qualidade» para que uma operação possa ser sujeita a IVA [12].

12 Acórdão de 4 de outubro de 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, n.º 16). Um sujeito passivo atua na qualidade de «sujeito passivo agindo nessa qualidade» quando efetua operações no âmbito da sua atividade tributável. Acórdão de 12 de janeiro de 2006, Optigen e o. (C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, n.º 42). Ora, um sujeito passivo que efetue uma operação a título privado não age como sujeito passivo. Por conseguinte, uma operação efetuada por um sujeito passivo a título privado não está sujeita a IVA. V. Acórdão de 4 de outubro de 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, n.ºs 17 e 18).

35. No seu Acórdão de 20 de junho de 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243), o Tribunal de Justiça considerou que as atividades de investimento do WTL [13], que consistiam essencialmente na aquisição e venda de ações e outros títulos com vista a maximizar os dividendos ou os rendimentos de capital destinados a incentivar a investigação médica, não constituíam atividades económicas na aceção do artigo 4.º, n.º 2 da Sexta Diretiva IVA (atual artigo 9.º, n.º 1 da Diretiva IVA). Tendo em conta que o WTL não pode exercer uma atividade comercial, o Tribunal de Justiça considerou que «independentemente da questão de saber se as atividades em causa são similares às de um *trust* de investimento ou de um fundo de pensões, deve concluir-se que um *trust* que se encontre numa situação como a descrita pelo órgão jurisdicional de reenvio deve […] ser considerado como limitando-se a gerir uma carteira de investimentos da mesma forma que um investidor privado» [14]. No n.º 41 do referido acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que o conceito de atividades económicas, na aceção dessa disposição, deve ser interpretado no sentido de que *não* inclui uma atividade que consiste na compra e venda de ações e outros títulos por um *trustee* no âmbito da gestão dos bens de um *trust* de beneficência.

36. Além disso, resulta claramente do Acórdão do Tribunal de Justiça de 29 de abril de 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, n.ºs 60 a 70), que se refere ao Acórdão de 20 de junho de 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243), que a simples venda de ações e doutros títulos negociáveis, como participações em fundos de investimento, e o rendimento das aplicações em fundos de investimento não estão compreendidos no âmbito de aplicação da Diretiva IVA. É igualmente evidente que tais operações não constituem atividades económicas realizadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade na aceção do artigo 2.º, n.º 1 da Diretiva IVA [15].

B. Diretiva 2008/8

37. Nos n.ºs 28 a 29 do Acórdão de 13 de março de 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), o Tribunal de Justiça declarou que o objetivo das disposições da Diretiva IVA que determinam o lugar de tributação das prestações de serviços consiste em evitar, por um lado, conflitos de competência suscetíveis de conduzir a dupla tributação e, por outro lado, a não tributação de receitas que, de outra forma, seriam tributáveis [16].

38. Antes da entrada em vigor do artigo 2.º da Diretiva 2008/8 em 1 de janeiro de 2010 (que alterou o capítulo 3 do título V da Diretiva IVA), o lugar das prestações de serviços era considerado, nos termos do artigo 43.º da Diretiva IVA então em vigor, como sendo, *inter alia*, *o lugar onde o prestador tinha a sede da sua atividade económica*. Conforme referido pela Comissão nas suas observações, esta regra era aplicável independentemente da identidade ou da natureza do destinatário dos serviços.

39. Na sequência das alterações introduzidas pelo artigo 2.º da Diretiva 2008/8, a lógica subjacente às disposições da Diretiva IVA relativas ao lugar onde se considera que o serviço é prestado é a de que os serviços devem ser tributados, tanto quanto possível, no lugar de consumo [17].

13 Que hoje são, em substância, idênticas.

14 Acórdão de 20 de junho de 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243, n.º 36).

15 V., também, n.º 30 do Acórdão de 15 de setembro de 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687), no qual o Tribunal de Justiça declarou que as atividades não económicas não estavam incluídas no âmbito de aplicação da Sexta Diretiva IVA.

16 V., também, Acórdão de 22 de outubro de 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, n.º 32).

17 V. considerando 3 da Diretiva 2008/8 que estabelece que «[r]elativamente a todas as prestações de serviços, o lugar de tributação deverá, em princípio, ser o lugar onde ocorre o seu consumo efetivo. Se a regra geral aplicável ao lugar das prestações de serviços for alterada neste sentido, será necessário manter determinadas exceções a esta regra, tanto por motivos administrativos como por motivos políticos».

40. Na sequência das alterações do capítulo 3 do título V da Diretiva IVA introduzidas pelo artigo 2.º da Diretiva 2008/8, nomeadamente as relativas ao lugar das prestações de serviços, o WTL declarou o IVA relativo aos montantes pagos pelos serviços prestados por gestores de investimentos estabelecidos fora da União Europeia, em conformidade com o mecanismo de autoliquidação previsto no artigo 196.º da Diretiva IVA com base no facto de que o lugar da prestação desses serviços era o Reino Unido [18]. Estas disposições relativas à autoliquidação referem-se especificamente ao artigo 44.º da Diretiva IVA.

41. No processo principal, o WTL pede agora o reembolso dos valores que pagou. Nas observações que apresentou ao Tribunal de Justiça, o WTL alega que o Reino Unido transpôs incorretamente o artigo 44.º da Diretiva IVA na secção 7A da VATA uma vez que, enquanto o artigo 44.º da Diretiva IVA prevê expressamente um critério de qualidade claro que estabelece uma linha divisória entre atividade económica e não económica, a secção 7A da VATA estabelece uma distinção completamente diferente, a saber, entre uso privado e uso profissional, que não encontra qualquer fundamento na Diretiva IVA.

42. O WTL considera que os termos «um sujeito passivo agindo nessa qualidade» no artigo 44.º da Diretiva IVA exige que o destinatário dos serviços utilize esses serviços para os fins da sua atividade económica. A este respeito, o WTL recorda que o Tribunal de Justiça, no seu Acórdão de 20 de junho de 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243), considerou que, quando exercia as suas atividades de investimento, o WTL não era um «sujeito passivo agindo nessa qualidade» na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva IVA [19].

43. Antes de mais, há que salientar que o WTL não alega que lhe seja aplicável uma das «disposições específicas» relativas ao lugar da prestação que figuram na secção 3 do capítulo 3 da Diretiva IVA e contidas nos artigos 46.º a 59.º-A dessa diretiva [20].

44. Por conseguinte, as presentes conclusões devem centrar-se mais nas definições de lugar das prestações de serviços constantes do artigo 43.º da Diretiva IVA e nas regras gerais relativas ao lugar das prestações de serviços constantes dos artigos 44.º e 45.º da Diretiva IVA.

VII. Quanto à primeira questão

45. Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pede ao Tribunal de Justiça que interprete o artigo 44.º da Diretiva IVA, relativo ao lugar das prestações de serviços e determine, em substância, se um sujeito passivo como o WTL, que exerce essencialmente uma atividade profissional não económica, deve ser considerado «um sujeito passivo agindo nessa qualidade» quando adquire serviços provenientes de fora da União para efeitos dessa atividade.

18 Deve salientar-se que não há nada no pedido de decisão prejudicial que possa indicar que o lugar de consumo dos serviços em causa no processo principal é em qualquer outro lugar que não o Reino Unido. Embora o mesmo não tenha sido indicado no pedido de decisão prejudicial, deve-se presumir que a atividade profissional do WTL está estabelecida no Reino Unido.

19 V. n.º 19(ii) do pedido de decisão prejudicial e n.º 7 das observações escritas do WTL ao Tribunal de Justiça.

20 O considerando 6 da Diretiva 2008/8 estabelece que «[e]m determinadas circunstâncias, não se aplicam as regras gerais relativas ao lugar das prestações de serviços tanto a sujeitos passivos como a pessoas que não sejam sujeitos passivos e estes casos deverão ser objeto de disposições específicas. Tais disposições deverão basear-se, essencialmente, em critérios já definidos e refletir o princípio da tributação no lugar do consumo, não impondo encargos administrativos desproporcionados a determinados operadores comerciais.

A. Observações das partes

46. O WTL considera que expressão «sujeito passivo *agindo nessa qualidade*» pressupõe uma distinção entre sujeitos passivos agindo numa qualidade económica e numa qualidade não económica. Por conseguinte, o artigo 44.º da Diretiva IVA não se aplica, na sua redação inequívoca, ao WTL quando este adquire a prestadores estabelecidos fora da União uma prestação de serviços exclusivamente para os fins das suas atividades não económicas.

47. Segundo o WTL, esta posição não é posta em causa pelo artigo 43.º da Diretiva IVA, uma vez que este artigo serve apenas para precisar que um sujeito passivo que exerça simultaneamente atividades económicas e não económicas tem sempre o estatuto de sujeito passivo: não considera que o seu destinatário aja na qualidade de sujeito passivo. O WTL sublinha o facto de os termos «agindo nessa qualidade» estarem ausentes do artigo 43.º da Diretiva IVA. Por conseguinte, o artigo 43.º da Diretiva IVA trata apenas da condição e não contém um critério de qualidade. Tendo em conta que os termos «agindo nessa qualidade» figura no artigo 44.º da Diretiva IVA, o WTL alega que o legislador da União introduziu o referido critério de qualidade nessa disposição. Alega igualmente que, segundo os artigos 18.º e 55.º do Regulamento de Execução, quando um sujeito passivo não age nessa qualidade e não fornece o seu número de IVA aos prestadores, esses prestadores estão legalmente habilitados a cobrar o IVA no território onde estão estabelecidos. Isto suscita o espetro da dupla tributação quando a autoridade tributária nacional do Estado-Membro do sujeito passivo destinatário, pretenda cobrar o imposto em relação às mesmas prestações.

48. O WTL considera igualmente que não se pode deduzir do artigo 19.º do Regulamento de Execução que, para os efeitos do artigo 44.º da Diretiva IVA, deva ser considerado um «sujeito passivo agindo nessa qualidade», uma vez que não há nada no artigo 19.º que preveja expressamente que a exclusão do uso privado seja uma expressão exaustiva e exclusiva da frase seminal «agindo nessa qualidade».

49. Além disso, o WTL considera que qualquer interpretação dos artigos 43.º e 44.º da Diretiva IVA que o coloque numa posição diferente da de um investidor privado seria difícil de conciliar com o Acórdão de 20 de junho de 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243). Colocaria o WTL numa posição excecionalmente injusta, uma vez que tal interpretação exigiria que autoliquidasse o IVA como se tivesse exercido numa atividade económica, mas que lhe fosse negada a dedução do imposto pago a montante por exercer uma atividade equivalente à de um particular. Não há nada na Diretiva IVA que sugira que se pretendia penalizar os organismos de beneficência dessa forma.

50. Todas as outras partes que intervieram neste processo perante o Tribunal de Justiça consideram que o artigo 44.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo como o WTL, que exerce essencialmente uma atividade profissional não económica, deve ser considerado «um sujeito passivo agindo nessa qualidade» quando adquire prestações de serviços provenientes de fora da União para efeitos dessa atividade.

B. Análise

51. O cerne da primeira questão reside na utilização da expressão «sujeito passivo *agindo nessa qualidade*» no artigo 44.º da Diretiva IVA e na questão de saber se a inclusão dos termos específicos «agindo nessa qualidade» — que também figuram noutras disposições da Diretiva IVA — tem como efeito excluir o WTL do âmbito de aplicação dessa disposição e da obrigação de declarar o IVA correspondente aos serviços de gestão de investimentos que lhe são prestados por prestadores estabelecidos fora da União. Em substância, o WTL alega que o artigo 44.º da Diretiva IVA só se aplica a sujeitos passivos que adquirem serviços para as suas operações tributáveis e que esta disposição *não* se aplica quando é destinatário de serviços de gestão de investimentos por parte de pessoas estabelecidas fora da União para efeitos da sua atividade profissional não económica.

52. Nos n.os 20 e 21 do Acórdão de 13 de março de 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), o Tribunal de Justiça declarou que os artigos 44.º e 45.º da Diretiva IVA contêm uma regra geral para determinar o lugar de conexão fiscal das prestações de serviços, ao passo que os artigos 46.º a 59.º-A desta diretiva preveem uma série de conexões específicas. Além disso, não existe qualquer primado dos artigos 44.º e 45.º da Diretiva IVA sobre os artigos 46.º a 59.º-A da mesma. Importa, em cada situação concreta, perguntar se esta última corresponde a algum dos casos mencionados nos artigos 46.º a 59.º -A da referida diretiva. No entanto, o Tribunal de Justiça declarou, em substância, que, se assim não for, então a situação será necessariamente abrangida pelos artigos 44.º e 45.º desta diretiva.

53. É pacífico que os artigos 46.º a 59.º-A da Diretiva IVA não são aplicáveis no processo principal. Portanto, resulta do Acórdão de 13 de março de 2019, Srf konsulterna (C-647/17, EU:C:2019:195), que, em consequência, devem ser aplicáveis, ou o artigo 44.º ou o artigo 45.º da Diretiva IVA. O WTL alega, no entanto, que nem o artigo 44.º nem, aliás, o artigo 45.º da Diretiva IVA se aplicam às prestações em causa [21].

54. Pela minha parte, no entanto, não posso estar de acordo.

55. Como referi anteriormente, a versão atual dos artigos 43.º a 45.º da Diretiva IVA foi introduzida na Diretiva 2006/112 pelo artigo 2.º da Diretiva 2008/8. Tendo em conta as exigências de unidade e de coerência da ordem jurídica da União, os conceitos utilizados pelas Diretivas 2006/112 e 2008/8 devem, pelo menos em princípio, ter o mesmo significado, a menos que o legislador da União tenha manifestado expressamente, num contexto legislativo preciso, uma vontade diferente [22]. Nesta mesma base, conclui-se que a expressão «sujeito passivo agindo nessa qualidade» que figura no artigo 2.º, n.º 1, alínea c) e no artigo 44.º da Diretiva IVA devem ter, como defende o WTL, o mesmo significado e o mesmo efeito.

56. Contudo, na minha opinião, esta interpretação do artigo 44.º da Diretiva IVA que se centra na expressão «agindo nessa qualidade», dissociando-a dos termos que a acompanham, não pode ser aceite [23]. Embora, como acabei de referir, exista uma presunção geral de que as palavras e as frases que surgem em lugares diferentes de uma diretiva específica devem ter o mesmo significado, isto não pode ser feito à custa da regra mais fundamental do contexto. As palavras e frases derivam necessariamente

21 A Irlanda declarou que tal abordagem seria manifestamente contrária ao objetivo de segurança jurídica prosseguido pelas regras relativas ao lugar das prestações previstas na Diretiva IVA e seria incompatível com a exigência de que uma prestação ser abrangida por uma dessas regras. O Governo do Reino Unido alega que nenhum dos artigos relativos ao lugar de prestação de serviços, corrobora a ideia de que o lugar da prestação de serviços a um sujeito passivo que não age exclusivamente a título privado, mas a título profissional (ou seja, uma pessoa como o WTL), pode ser o lugar onde o prestador está estabelecido. O referido governo considera esta posição que não encontra qualquer suporte nos artigos 43.º, 44.º e 45.º da Diretiva IVA ou no artigo 19.º do Regulamento de Execução. Salienta que o próprio WTL não menciona nenhuma disposição da Diretiva IVA, nem do Regulamento de Execução nem da jurisprudência que corrobore tal conclusão. A posição do WTL segundo a qual o artigo 44.º da Diretiva IVA não se aplica aos serviços que recebe, significa, assim, que, quando recebe prestações de serviços de provenientes de outro Estado-Membro, não só o Reino Unido não é o lugar da prestação, como também esse outro Estado-Membro não o é. O Governo do Reino Unido considera que este efeito de não tributação é o oposto do prosseguido pelas regras relativas ao lugar da prestação de serviços.

22 V., por analogia, Acórdão de 31 de maio de 2016, Reha Training (C-117/15, EU:C:2016:379, n.os 28 a 34). V., num contexto de IVA, Acórdão de 15 de setembro de 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, n.º 37). V., também, n.º 31 do Acórdão de 22 de outubro de 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647), no qual o Tribunal de Justiça declarou que o bom funcionamento do sistema comum do IVA e a sua interpretação uniforme implicam que os conceitos de «operações de seguro» e de «resseguro» que constam dos artigos 9.º, n.º 2, alínea e), quinto travessão, e 13.º, B, alínea a), da Sexta Diretiva não sejam definidos diferentemente consoante sejam utilizados numa ou noutra dessas disposições. Deve, no entanto, sublinhar-se que o Tribunal de Justiça declarou ainda no n.º 32 do referido acórdão que «as prestações de serviços previstas no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), quinto travessão, da Sexta Diretiva são conceitos comunitários, que devem ser interpretados uniformemente *a fim de evitar situações de dupla tributação ou de não tributação que poderiam resultar de interpretações divergentes*». O sublinhado é meu. A exigência de interpretação uniforme não é, na minha opinião, um objetivo em si mesmo, mas que se guia pelo princípio geral que visa evitar situações de dupla tributação ou de não tributação.

23 Deve salientar-se que a própria Comissão se referiu à utilização da expressão «agindo nessa qualidade» no artigo 44.º da Diretiva IVA como «desajeitada/confusa». Gostaria de salientar que o problema não se limita à versão em língua inglesa da Diretiva IVA. Assim, coloca-se o mesmo problema, por exemplo, em francês — «*agissant en tant que tel*», em italiano — «*che agisce in quanto tale*», em português — «agindo nessa qualidade», em espanhol — «*que actúe como tal*», em alemão — «*als solcher erbringt/als solcher handelt*».

da cor e significado das palavras que as acompanham, e, em particular, do contexto específico em que aparecem. Por conseguinte, a razão fundamental pela qual discordo da alegação do WTL é por esta não ter em conta o contexto particular em que se utilizam as palavras e o objetivo prosseguido pelas regras de que fazem parte [24].

57. O artigo 44.º da Diretiva IVA faz parte das novas regras para determinar o lugar das prestações de serviços introduzidas pela Diretiva 2008/8 com vista à modernização e simplificação dessas regras e é nesse contexto específico que essa disposição deve ser lida e interpretada [25]. Considero que o artigo 44.º da Diretiva IVA não pode ser lido separadamente e dissociado do conteúdo do artigo 43.º dessa diretiva.

58. A este respeito, é importante referir que o artigo 43.º da Diretiva IVA contém duas de presunção específicas. Em primeiro lugar, considera que um sujeito passivo o é relativamente à prestação de *todos* os serviços que lhe sejam prestados (independentemente de serem ou não, *de outra forma*, serviços tributáveis para efeitos do artigo 2.º, n.º 1). Em segundo lugar, considera uma *pessoa coletiva que não seja sujeito passivo* e esteja identificada para efeitos de IVA (como o WTL) um sujeito passivo, mas *apenas* para efeitos de aplicação das regras relativas ao lugar das prestações de serviços, mesmo que não o sejam para outros fins [26]. Em ambos os casos, as presunções contidas no artigo 43.º têm um âmbito de aplicação limitado. Não se trata de cláusulas de presunção para *todos* os fins, mas simplesmente para os fins das regras relativas aos lugares de prestação de serviços. Na minha opinião, há que ter em conta a natureza artificial deste tipo de presunção: neste caso o artigo 43.º, n.º 2 da Diretiva IVA é, de facto, um método de redação legislativa adequado, mediante o qual o legislador da União previu que as regras relativas ao lugar das prestações de serviços aplicáveis aos sujeitos passivos ordinários se aplicam igualmente neste caso às pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos identificadas para efeitos de IVA.

59. As regras gerais relativas ao lugar das prestações de serviços a «um sujeito passivo», tal como definido especificamente pelo artigo 43.º da Diretiva IVA, e a «uma pessoa que não seja sujeito passivo» [27], estão assim contidas, respetivamente, no artigo 44.º e no artigo 45.º da referida diretiva. Penso que não se podem ignorar estas definições essenciais do que constitui «um sujeito passivo» contidas no artigo 43.º da Diretiva IVA na interpretação do artigo 44.º e, implicitamente, do seu artigo 45.º, respetivamente, não obstante o caráter necessariamente artificial dessas cláusulas de presunção.

60. A inclusão de determinadas atividades não tributáveis e pessoas que não sejam sujeitos passivos na definição de sujeitos passivo e a utilização do termo «todos» no artigo 43.º da Diretiva IVA indica a intenção do legislador da União conceber de forma muito ampla o âmbito de aplicação da «regra de destino» contida no artigo 44.º dessa diretiva.

24 Acórdão de 16 de outubro de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, n.º 41). No n.º 50 do referido acórdão o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 44.º da Diretiva IVA é uma norma que determina o lugar de tributação das prestações de serviços, designando o lugar de conexão fiscal, e, portanto, delimitando as competências dos Estados-Membros.

25 V. considerando 2 da Diretiva 2008/8.

26 Além disso, o artigo 196.º da Diretiva IVA confirma que o IVA é devido pelos sujeitos passivos, ou pelas pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos registados para efeitos do IVA, a quem são prestados os serviços a que se refere o artigo 44.º dessa diretiva, se os serviços forem prestados por sujeitos passivos não estabelecidos no território do Estado-Membro.

27 A esse respeito saliento que o artigo 43.º da Diretiva IVA não define especificamente o conceito de «pessoa que não seja sujeito passivo» para efeitos de aplicação das regras relativas ao lugar das prestações de serviços contidas no capítulo 3 do título V dessa diretiva. Tendo em conta as amplas definições de sujeito passivo a esse respeito contidas no artigo 43.º da Diretiva IVA, uma pessoa que não seja sujeito passivo é, em substância, definida implicitamente ou por defeito para efeitos da aplicação das regras relativas ao lugar das prestações de serviços e, em especial, do artigo 45.º dessa diretiva.

61. O considerando 4 da Diretiva 2008/8 [28], precisa ainda o âmbito de aplicação tanto do artigo 43.º como do artigo 44.º da Diretiva IVA e confirma que as regras relativas ao lugar das prestações de serviços aos sujeitos passivos «não deverão ser extensivas às prestações de serviços recebidas pelos sujeitos passivos para seu uso próprio ou do seu pessoal».

62. Daqui resulta que todos os serviços prestados a um sujeito passivo nos termos do artigo 43.º da Diretiva IVA, com exceção dos serviços recebidos para fins privados, consideram-se prestados no lugar onde o destinatário está estabelecido. Por conseguinte, considero que a foi acertadamente que a Comissão referiu que o objetivo do artigo 43.º, n.º 1, da Diretiva IVA é assegurar que os sujeitos passivos sejam tratados desta forma para efeitos das regras relativas ao lugar das prestações de serviços, *mesmo* no que respeita aos serviços utilizados para atividades ou operações que não são consideradas prestações tributáveis nos termos do artigo 2.º, n.º 1 da referida diretiva [29].

63. Esta interpretação é igualmente conforme com o artigo 19.º, primeiro parágrafo, do Regulamento de Execução, que dispõe que, «[p]ara efeitos da aplicação das regras relativas ao lugar das prestações de serviços previstas nos artigos 44.º e 45.º da [Diretiva IVA], um sujeito passivo, ou uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo mas seja considerada sujeito passivo, que receba serviços exclusivamente para uso próprio, incluindo para uso do seu pessoal, não é considerado sujeito passivo». Embora as disposições da Diretiva IVA não possam ser interpretadas por referência a um regulamento de execução posterior, ainda assim, as disposições do artigo 19.º não podem ser ignoradas.

64. Além disso, conforme referido no n.º 41 das Conclusões do advogado-geral J. Mazák apresentadas no Processo Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:348) e confirmadas pelo Tribunal de Justiça no n.º 31 do Acórdão de 6 de novembro de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), esta interpretação coaduna-se com os interesses da simplicidade da administração das regras sobre o lugar das prestações de serviços. Esta interpretação promove também a facilidade da cobrança, assim como a prevenção da evasão fiscal. Se o destinatário dos serviços prestados tivesse de ser um sujeito passivo agindo nessa qualidade (nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva IVA) ou se os serviços tivessem de ser utilizados para os fins das suas operações tributáveis, a determinação do lugar das prestações de serviços seria, em muitos casos, muito mais difícil, tanto para as empresas como, aliás, para as autoridades tributárias dos Estados-Membros [30].

28 O considerando 5 da Diretiva 2008/8 precisa o âmbito de aplicação do artigo 45.º da Diretiva IVA.

29 O Governo espanhol alega que o artigo 43.º, n.º 1, da Diretiva IVA é uma disposição esclarecedora destinada a evitar a incerteza sobre a definição de sujeito passivo. No entanto, o artigo 43.º, n.º 2 da Diretiva IVA alarga o estatuto de sujeito passivo às pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos mas que possuam um número de identificação IVA e que possam ser obrigadas a efetuar uma autoliquidação do IVA se efetuarem um investimento. Segundo o Governo espanhol, o artigo 44.º da Diretiva IVA utiliza a expressão «agindo nessa qualidade» para excluir do seu âmbito de aplicação aqueles que agem enquanto pessoas individuais. Neste sentido, o artigo 19.º do Regulamento de Execução dispõe que um sujeito passivo que receba serviços exclusivamente para uso próprio não tem o estatuto de sujeito passivo. A consequência clara daqui resultante é de que outros sujeitos passivos (como o WTL) devem continuar a ser tratados nessa qualidade. A Irlanda considera que o efeito claro e, consequentemente, a correta interpretação do artigo 43.º da Diretiva IVA é a de que, independentemente da utilização que se faça dos serviços, se estes forem prestados a sujeitos passivos, as regras relativas ao lugar da prestação de serviços estabelecidas no artigo 44.º dessa diretiva aplicam-se a *todos* os serviços prestados.

30 Não se pode ignorar que a disposição legislativa em causa (artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Diretiva IVA) *não* continha a expressão sujeito passivo «agindo nessa qualidade». De facto, o Tribunal baseou-se especificamente nesse facto no n.º 29 do Acórdão de 6 de novembro de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07, EU:C:2008:609), o que simplificou grandemente a tarefa do Tribunal de Justiça nesse caso. No entanto, a conclusão do Tribunal de Justiça foi de que «o destinatário de serviços de consultoria, prestados por um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro, que exerce tanto atividades económicas como atividades não abrangidas pelo âmbito de aplicação dessas diretivas, deve ser considerado sujeito passivo, mesmo que os referidos serviços só sejam utilizados para efeitos destas últimas atividades.» Não vejo razão para me afastar desta conclusão no caso em apreço, apesar da elaboração legislativa um tanto infeliz do legislador da União nos artigos 43.º e 44.º da Diretiva IVA.

65. Por conseguinte, considero que o artigo 44.º da Diretiva IVA, interpretado à luz do artigo 43.º, do considerando 4 dessa diretiva e do artigo 19.º do Regulamento de Execução se aplica às prestações de *todos os serviços* a um sujeito passivo conforme definido no artigo 43.º da Diretiva IVA a menos que este os receba «para seu uso próprio ou do seu pessoal» [31]. A utilização da expressão «agindo nessa qualidade» no artigo 44.º da Diretiva IVA serve para excluir os serviços prestados a um sujeito passivo, conforme definido em sentido amplo pelo artigo 43.º dessa diretiva, «para seu uso próprio ou do seu pessoal». A expressão «agindo nessa qualidade» não exclui do âmbito do artigo 44.º da Diretiva IVA os sujeitos passivos destinatários de serviços para fins profissionais não económicos.

66. No que diz respeito às observações do WTL relativas aos artigos 18.º e 19.º do Regulamento de Execução, resumidas nos n.ºs 47 e 48 das presentes conclusões, considero-as pouco convincentes. Os artigos 18.º e 19.º do Regulamento de Execução — que apenas ajudam os prestadores de serviços a tirar determinadas conclusões da conduta de um cliente [32], como, por exemplo, se este faculta um número de identificação fiscal ou não — não podem, como já referi, alterar ou corrigir os termos dos artigos 43.º a 45.º da Diretiva IVA [33]. Além disso, tendo em conta que os artigos 44.º e 45.º da Diretiva IVA determinam o lugar das prestações de serviços consoante sejam prestados a um sujeito passivo [34] ou a uma pessoa que não é um sujeito passivo, considero que não existe, em princípio, o risco de dupla tributação [35]. Em todo o caso, não existe qualquer indício de que os serviços em causa no processo principal estivessem de facto sujeitos a dupla tributação.

67. Não considero que o WTL tenha demonstrado ter sofrido um tratamento desigual ou que o princípio da neutralidade fiscal — que está no cerne do sistema do IVA — tenha sido comprometido. A situação de WTL não é comparável à de um investidor privado uma vez que é facto assente que os serviços em causa são utilizados para uma atividade *profissional* não económica [36]. É jurisprudência constante que o IVA que incidiu a montante sobre as despesas suportadas por um sujeito passivo que diga respeito a atividades não económicas não pode conferir direito à dedução. Além disso, quando um sujeito passivo exerce simultaneamente atividades económicas e não económicas, a dedução do IVA só é permitida na medida em que estas despesas possam ser imputadas à atividade económica do sujeito passivo [37].

68. Com efeito, o Tribunal de Justiça declarou recentemente no n.º 30 do Acórdão de 3 de julho de 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (C-316/18, EU:C:2019:559), que «[u]ma atividade que consiste no investimento de donativos e dotações e os custos relativos a essa atividade de investimento devem ter o mesmo tratamento em matéria de IVA

31 V., também, considerando 19 do Regulamento de Execução que estabelece que «quando os serviços prestados a um sujeito passivo se destinarem ao seu uso próprio ou do seu pessoal, esse sujeito passivo não deve ser considerado como agindo nessa qualidade».

32 A menos que ele ou ela tenham informações em contrário.

33 O mesmo raciocínio se aplica em relação à alegação do WTL de que não facultou um número de identificação IVA nos termos do artigo 55.º do Regulamento de Execução, uma vez que não é um «sujeito passivo agindo nessa qualidade». O artigo 55.º do Regulamento de Execução deve também ser interpretado à luz do artigo 44.º da Diretiva IVA.

34 Nos termos definidos no artigo 43.º da Diretiva IVA.

35 A esse respeito, o Governo do Reino Unido referiu na sua resposta a uma questão colocada pelo Tribunal de Justiça que o risco de dupla tributação resulta de interpretações contraditórias das normas utilizadas e a única forma de ultrapassar esta dificuldade é ter uma interpretação uniforme das normas. O Governo espanhol referiu na sua resposta a uma questão do Tribunal de Justiça que uma interpretação conjugada (e sistemática) dos artigos 43.º e 44.º da Diretiva IVA, do considerando 4 da Diretiva 2008/8 e do artigo 19.º do Regulamento de Execução assegura que não existe qualquer possibilidade de dupla imposição. A Irlanda referiu igualmente na sua resposta a uma questão do Tribunal de Justiça que, quando um cliente determina corretamente se os serviços recebidos foram adquiridos para efeitos das suas atividades tributáveis, incluindo quando é considerado um sujeito passivo nos termos do artigo 43.º da Diretiva IVA, não deveria haver dupla tributação.

36 A Comissão considerou na sua resposta a uma questão do Tribunal de Justiça que o WTL «não é um particular, mas sim uma entidade que optou por se registar para efeitos de IVA. É tratado da mesma forma que qualquer outro sujeito passivo (ou mesmo como qualquer pessoa coletiva que não é um sujeito passivo que esteja identificada para efeitos de IVA). Ou seja, está sujeito às regras relativas ao lugar das prestações de serviços aplicáveis às operações entre empresas. As regras relativas às operações entre empresas e consumidores só se aplicam no caso de serviços recebidos por um sujeito passivo, mas utilizados para consumo privado do seu pessoal (ou de um sujeito passivo que é um particular. Os serviços em questão recebidos pelo [WTL] não são para o consumo privado de um particular. Está inteiramente de acordo com o princípio da igualdade de tratamento que apenas o consumo privado dos particulares seja abrangido por estas últimas regras».

37 V. Acórdão de 13 de março de 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, n.ºs 30 e 31). V., também, Acórdãos de 12 de fevereiro de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, n.ºs 36 e 37) e de 15 de setembro de 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

que a atividade não económica que é o seu recebimento e os eventuais custos a este ligados. Com efeito, tal atividade de investimento financeiro não apenas constitui para a Universidade de Cambridge, como para um investidor privado, um meio que permite gerar rendimentos a partir dos donativos e dotações recolhidos, como está também diretamente ligada ao seu recebimento e, portanto, não é mais que o prolongamento direto dessa atividade não económica. Assim, o IVA pago a montante relativo aos custos desse investimento não pode também ser dedutível».

69. À luz de todas as considerações precedentes, considero que há que responder à primeira questão que o artigo 44.º da Diretiva IVA deve 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» para efeitos dessa disposição da diretiva.

VIII. Quanto à segunda questão prejudicial

70. Tendo em conta a resposta dada à primeira questão prejudicial, entendo que não é necessário responder à segunda questão. Além disso, uma vez que é facto assente que o WTL é um sujeito passivo, não considero, e nem sequer foi alegado por qualquer das partes neste processo perante o Tribunal de Justiça, que o artigo 45.º da Diretiva IVA, relativo ao lugar das prestações de serviços a uma pessoa que não é sujeito passivo, se aplique ao WTL.

IX. Conclusão

71. Por conseguinte, proponho que as questões prejudiciais submetidas pelo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Tribunal Superior, Secção Tributária e da Chancelaria, Reino Unido) sejam respondidas da seguinte forma:

O artigo 44.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE, 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), deve 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» para efeitos dessa disposição da diretiva.