

Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

17 marzo 2021 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Armonizzazione delle normative fiscali – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 43 e 44 – Luogo delle prestazioni di servizi rese a un soggetto passivo che agisce in quanto tale – Luogo delle prestazioni di servizi di gestione di investimenti rese a un'organizzazione che persegue scopi di pubblica utilità per un'attività professionale non economica da parte di prestatori stabiliti al di fuori dell'Unione»

Nella causa C-459/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunale superiore (sezione tributaria e del pubblico registro e della Chancery), Regno Unito], con decisione del 13 giugno 2019, pervenuta in cancelleria il 17 giugno 2019, nel procedimento

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

contro

Wellcome Trust Ltd,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da E. Regan, presidente di sezione, M. Ilešič, E. Juhász (relatore), C. Lycourgos e I. Jarukaitis, giudici,

avvocato generale: G. Hogan

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Wellcome Trust Ltd, da F. Mitchell, barrister, nonché da P. Nathwani, C. Millard e H. Grantham, solicitors;
- per il governo del Regno Unito, da Z. Lavery, in qualità di agente, assistita da E. Mitrophanous, barrister;
- per l'Irlanda, da M. Browne, J. Quaney e A. Joyce, in qualità di agenti, assistiti da N. Travers, SC;
- per il governo spagnolo, da S. Jiménez García, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da R. Lyal e A. Armenia, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 25 giugno 2020,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 (GU 2008, L 44, pag. 11) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia fra The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (amministrazione delle imposte e delle dogane, Regno Unito) e la Wellcome Trust Ltd (in prosieguo: la «WTL») in merito al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta in relazione a servizi resi da gestori di investimenti stabiliti al di fuori dell'Unione.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva 2008/8

3 Il considerando 4 della direttiva 2008/8 così recita:

«Per quanto riguarda i servizi prestati a soggetti passivi, la regola generale relativa al luogo delle prestazioni di servizi dovrebbe essere basata sul luogo in cui è stabilito il destinatario e non su quello in cui è stabilito il prestatore. Ai fini della determinazione delle regole relative al luogo delle prestazioni di servizi e per alleggerire gli oneri sull'attività economica, i soggetti passivi cui sono ascrivibili anche attività non imponibili dovrebbero essere considerati soggetti passivi per tutti i servizi ad essi resi. Analogamente, le persone giuridiche che non sono soggetti passivi e che sono identificate ai fini dell'IVA dovrebbero essere considerate soggetti passivi. Queste normative, in conformità delle normali regole, non si dovrebbero estendere alle prestazioni di servizi ricevute da un soggetto passivo per il proprio uso personale o per quello dei suoi dipendenti».

Direttiva IVA

4 L'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

5 L'articolo 9 di tale direttiva, contenuto nel titolo III di quest'ultima, intitolato «Soggetti passivi», al suo paragrafo 1 così dispone:

«Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

6 Il titolo V di detta direttiva, relativo al luogo delle operazioni imponibili, contiene, in particolare, un capo 3, intitolato «Luogo delle prestazioni di servizi», a sua volta suddiviso in tre sezioni.

7 La sezione 1, intitolata «Definizioni», comprende un unico articolo, l'articolo 43 della direttiva IVA, che è così formulato:

«Ai fini dell'applicazione delle regole relative al luogo delle prestazioni di servizi:

1) il soggetto passivo che esercita parimenti attività o effettua operazioni non considerate cessioni di beni né prestazioni di servizi imponibili ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, è considerato soggetto passivo riguardo a tutte le prestazioni che gli sono rese;

2) la persona giuridica che non è soggetto passivo e che è identificata ai fini dell'IVA è considerata soggetto passivo».

8 Nella sezione 2, intitolata «Disposizioni generali», si collocano gli articoli 44 e 45 di tale direttiva.

9 L'articolo 44 di detta direttiva è formulato come segue:

«Il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo dell'indirizzo permanente o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione».

10 L'articolo 45 della stessa direttiva dispone quanto segue:

«Il luogo delle prestazioni di servizi resi a persone che non sono soggetti passivi è il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati da una stabile organizzazione del prestatore situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo dell'indirizzo permanente o della residenza abituale del prestatore».

11 La sezione 3, intitolata «Disposizioni speciali», comprende gli articoli da 46 a 59 bis della direttiva IVA, i quali prevedono una serie di collegamenti specifici.

Regolamento di esecuzione

12 Il considerando 19 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112 (GU 2011, L 77, pag. 1; in prosieguo: il «regolamento di esecuzione»), è così formulato:

«È opportuno chiarire che, se i servizi prestati ad un soggetto passivo sono destinati all'uso personale, ivi compreso l'uso da parte dei dipendenti del destinatario soggetto passivo, non si può ritenere che quest'ultimo agisca in qualità di soggetto passivo. La comunicazione del numero di identificazione IVA al prestatore da parte del destinatario è sufficiente a stabilire che quest'ultimo agisce in qualità di soggetto passivo salvo che il prestatore disponga di informazioni contrarie. È necessario inoltre garantire che un servizio unico ricevuto per fini professionali, ma utilizzato anche a fini privati, sia tassato in un luogo solo».

13 Il capo V del regolamento di esecuzione, intitolato «Luogo delle operazioni imponibili», contiene, in particolare, una sezione 4, intitolata «Luogo delle prestazioni di servizi (Articoli da 43 a 59 della direttiva [IVA])», a sua volta suddivisa in undici sottosezioni.

14 La sottosezione 2, intitolata «Qualità del destinatario», comprende un unico articolo, l'articolo 19 del regolamento di esecuzione, così formulato:

«Ai fini dell'applicazione delle norme relative al luogo della prestazione di servizi di cui agli articoli 44 e 45 della direttiva [IVA], un soggetto passivo o un ente non soggetto passivo assimilato a un soggetto passivo che riceve servizi destinati esclusivamente ad un uso privato, ivi compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti, è considerato un soggetto non passivo.

Salvo che disponga di informazioni contrarie, ad esempio sulla natura dei servizi forniti, il prestatore può considerare che i servizi sono destinati all'attività economica del destinatario se, per tale operazione, costui gli ha comunicato il suo numero individuale di identificazione IVA.

Se un unico servizio è destinato sia a un uso privato, ivi compreso quello dei dipendenti del destinatario, sia a fini professionali, la prestazione di tale servizio rientra esclusivamente nel campo di applicazione dell'articolo 44 della direttiva [TVA], purché non sussista alcuna pratica abusiva».

Diritto del Regno Unito

15 Le norme relative al luogo della prestazione di servizi sono state recepite nella legislazione del Regno Unito all'articolo 7A del Value Added Tax Act 1994 (legge del 1994 sull'IVA), che è così formulato:

«Luogo della prestazione di servizi

(1) Il presente articolo si applica allo scopo di determinare, ai fini della presente legge, il paese in cui è effettuata la prestazione di servizi.

(2) Una prestazione di servizi è effettuata:

(a) nel paese in cui è stabilito il destinatario della prestazione di servizi, qualora il soggetto al quale i servizi sono resi sia un'impresa rilevante [relevant business person], e

(b) negli altri casi, nel paese del prestatore di servizi.

(...)

(4) Ai fini della presente legge un soggetto è considerato impresa rilevante, in relazione alla prestazione di servizi, se tale soggetto –

- (a) è un soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9 della [direttiva IVA],
 - (b) è registrato ai sensi della presente legge,
 - (c) è identificato a fini dell'IVA conformemente alla legge di uno Stato membro diverso dal Regno Unito, o
 - (d) è registrato ai sensi di una legge del Tynwald ai fini di qualsiasi imposta prevista da o ai sensi del Tynwald che corrisponda all'[IVA],
- e se i servizi non sono forniti a tale soggetto per un uso esclusivamente privato».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

16 La WTL è l'unico trustee (amministratore) di un trust che persegue scopi di pubblica utilità, il Wellcome Trust, il quale eroga sovvenzioni in favore della ricerca medica. Essa percepisce redditi da investimenti ed esercita un certo numero di attività secondarie, tra cui la vendita, la ristorazione e la locazione di beni immobili, per le quali è registrata ai fini dell'IVA. I redditi da investimenti, che rappresentano la fonte della maggior parte delle sovvenzioni erogate, provengono prevalentemente da investimenti esteri per i quali la WTL riceve servizi da parte di gestori stabiliti all'interno e al di fuori dell'Unione.

17 Nella sentenza del 20 giugno 1996, *Wellcome Trust* (C-155/94, EU:C:1996:243), la Corte ha dichiarato che la nozione di «attività economiche» ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 2, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1), disposizione poi divenuta l'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, non comprende un'attività che consiste nell'acquisto e nella vendita di azioni e di altri titoli da parte di un trustee nell'ambito della gestione dei beni di un trust che persegue scopi di pubblica utilità. Di conseguenza, alla WTL è stato negato il recupero dell'imposta assolta a monte per tutti i costi sostenuti in relazione al suo portafoglio al di fuori dell'Unione.

18 Secondo l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunale superiore (sezione tributaria e del pubblico registro e della Chancery), Regno Unito], giudice del rinvio, è pacifico, anzitutto, che la WTL è un soggetto passivo ai sensi degli articoli 2 e 9 della direttiva IVA, che, inoltre, l'attività consistente nell'acquisto e nella vendita di azioni e di altri titoli da parte della WTL nell'ambito della gestione dei beni del Wellcome Trust è rimasta invariata rispetto a quella esaminata nella suddetta sentenza, e, infine, che tale attività non economica è un'attività professionale e non un'attività a fini privati.

19 Detto giudice precisa altresì che la WTL ha utilizzato i servizi acquistati presso prestatori stabiliti al di fuori dell'Unione esclusivamente per la sua attività professionale e che non ha utilizzato tali servizi per prestazioni di servizi imponibili ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA. Infatti, la WTL deve tener conto del carattere caritatevole del trust e le è vietato svolgere un'attività commerciale.

20 A partire dal 2010, la WTL ha liquidato l'IVA sui servizi che le sono stati resi da gestori di investimenti stabiliti al di fuori dell'Unione, conformemente al meccanismo dell'inversione contabile previsto all'articolo 196 della direttiva IVA, supponendo che il luogo di prestazione di tali servizi fosse il Regno Unito.

21 Tra l'aprile 2016 e il giugno 2017, la WTL ha presentato domande di rimborso, per il motivo

che, dal suo punto di vista, aveva liquidato un importo troppo elevato di imposte a valle in relazione a detti servizi. In sostanza, la WTL ha affermato che, sebbene fosse un soggetto passivo in forza degli articoli 2 e 9 della direttiva IVA, non era un soggetto passivo «che agisce in quanto tale», ai sensi dell'articolo 44 di tale direttiva.

22 Nella sua sentenza del 10 ottobre 2018, il First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunale di primo grado (sezione tributaria), Regno Unito], ha accolto gli argomenti della WTL. Dopo aver rilevato che non era necessario che le prestazioni di servizi rientrassero nell'ambito di applicazione dell'articolo 44 o in quello dell'articolo 45 della direttiva IVA, tale giudice ha constatato che le disposizioni nazionali di recepimento dell'articolo 44 di tale direttiva, che hanno individuato come «luogo delle prestazioni di servizi» il Regno Unito per i soggetti passivi che operano a titolo professionale, non sono conformi a detto articolo 44.

23 L'amministrazione delle imposte e delle dogane ha proposto appello dinanzi al giudice del rinvio.

24 Dinanzi a quest'ultimo, tale autorità ha sostenuto che, da un lato, l'articolo 44 della direttiva IVA si applica sulla base del tenore letterale e della finalità di tale disposizione nonché delle disposizioni ad essa collegate e, dall'altro, che, per ragioni di certezza del diritto, deve essere identificabile un luogo di prestazione dei servizi. Orbene, dal momento che, nel caso di specie, non è stato affermato che le prestazioni di servizi rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 45 della direttiva IVA o che si applica una delle norme speciali di cui agli articoli da 46 a 59 bis di tale direttiva, l'articolo 44 di detta direttiva dovrebbe trovare applicazione.

25 Secondo la WTL, poiché è pacifico che essa non è un «soggetto passivo che agisce in quanto tale», ai fini dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA, quando esercita le sue attività di investimento, non può neppure essere un soggetto passivo «che agisce in quanto tale», ai sensi dell'articolo 44 di tale direttiva.

26 Il giudice del rinvio indica che la soluzione della controversia dipende dal luogo da prendere in considerazione quale luogo delle prestazioni di servizi di gestione di investimenti che la WTL ha ricevuto da parte di prestatori stabiliti al di fuori dell'Unione. Orbene, per poter determinare il luogo di tali prestazioni di servizi, occorrerebbe stabilire se la WTL debba essere considerata un soggetto passivo «che agisce in quanto tale», ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA.

27 In tale contesto, l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunale superiore (sezione tributaria e del pubblico registro e della Chancery)] ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 44 della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che, quando un soggetto passivo che esercita un'attività non economica consistente nell'acquisto e nella vendita di azioni e di altri titoli, nell'ambito della gestione dei beni di un trust che persegue scopi di pubblica utilità, acquista servizi di gestione di investimenti da un soggetto al di fuori [dell'Unione] esclusivamente ai fini di tale attività, debba essere considerato «un soggetto passivo che agisce in quanto tale»;

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

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

28 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 44 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che, nel caso in cui un soggetto passivo che esercita un'attività non economica a titolo professionale acquisti servizi ai fini di tale attività, questi servizi debbano essere considerati resi a detto soggetto passivo «che agisce in quanto tale», ai sensi del suddetto articolo.

29 Come risulta dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, ai fini della soluzione della controversia dinanzi al giudice del rinvio, i quesiti di quest'ultimo vertono unicamente sull'aspetto del sistema comune dell'IVA relativo alla determinazione del luogo delle prestazioni di servizi. A questo proposito, da tale articolo 44 risulta che il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è, in linea di principio, il luogo in cui tale soggetto passivo ha fissato la sede della propria attività economica.

30 Occorre osservare che la condizione di cui all'articolo 44 della direttiva TVA, secondo la quale il soggetto passivo deve agire in quanto tale, figura parimenti all'articolo 2, paragrafo 1, di tale direttiva.

31 Al riguardo, dalla giurisprudenza della Corte risulta che, ai fini dell'applicazione di quest'ultima disposizione, un soggetto passivo agisce in quanto tale quando agisce ai fini della sua attività economica ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenze dell'8 marzo 2001, Bakcsi, C?415/98, EU:C:2001:136, punti 24 e 29, nonché del 22 marzo 2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, punto 40).

32 Orbene, per quanto riguarda l'attività di cui trattasi nel procedimento principale, consistente nell'acquisto e nella vendita di azioni e di altri titoli da parte della WTL, in qualità di trustee, nell'ambito della gestione dei beni del suo trust che persegue scopi di pubblica utilità, la Corte ha già dichiarato che la nozione di «attività economica», ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, non comprendeva un'attività di tale natura (v., per analogia, sentenza del 20 giugno 1996, Wellcome Trust, C?155/94, EU:C:1996:243, punto 41).

33 Di conseguenza, nell'esercizio di una siffatta attività, la WTL non è un «soggetto passivo che agisce in quanto tale» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva.

34 Tuttavia, contrariamente a quanto sostenuto dalla WTL, da ciò non deriva necessariamente che essa non possa neppure essere considerata un «soggetto passivo che agisce in quanto tale», ai fini dell'applicazione dell'articolo 44 di detta direttiva, il quale si limita, come stabilito al punto 29 della presente sentenza, a prevedere che il luogo in cui le prestazioni di servizi sono rese a un soggetto passivo che agisce in quanto tale equivale, in linea di principio, alla sede dell'attività economica di tale soggetto passivo.

35 Infatti, se è vero che, alla luce delle esigenze di unità e di coerenza dell'ordinamento giuridico dell'Unione, le nozioni utilizzate dagli atti adottati nel medesimo settore devono avere lo stesso significato, ciò non si verifica tuttavia quando il legislatore dell'Unione ha espresso una diversa volontà (v., in tal senso, sentenza del 15 settembre 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C?400/15, EU:C:2016:687, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

36 Orbene, dall'articolo 43 della direttiva IVA deriva che il legislatore dell'Unione ha inteso attribuire all'espressione «soggetto passivo che agisce in quanto tale», ai sensi dell'articolo 44 di tale direttiva, un significato diverso da quello che essa assume a norma dell'articolo 2, paragrafo 1, di detta direttiva.

37 A tal riguardo, occorre rilevare che l'articolo 43, punto 1, della direttiva IVA dispone specificamente che, ai fini dell'applicazione delle regole relative al luogo delle prestazioni di servizi, il soggetto passivo che esercita sia prestazioni di servizi imponibili, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, di tale direttiva, sia attività «non considerate (...) prestazioni di servizi imponibili ai sensi [di quest'ultima disposizione], è considerato soggetto passivo riguardo a tutte le prestazioni che gli sono rese». Il legislatore dell'Unione ha dunque previsto, al succitato articolo 43, punto 1, una definizione ampia e derogatoria della nozione di «soggetto passivo» ai soli fini dell'applicazione delle regole relative al luogo delle prestazioni di servizi.

38 Ne consegue che, alla luce dell'articolo 43, punto 1, della direttiva IVA, un soggetto passivo può agire, in quanto tale, ai sensi dell'articolo 44 di detta direttiva, anche quando agisce ai fini delle sue attività non economiche.

39 Ciò premesso, l'interpretazione degli articoli 43 e 44 della direttiva IVA non può condurre a una situazione in cui si possa sempre considerare che i soggetti che sono soggetti passivi, ai sensi dell'articolo 43, punto 1, di tale direttiva, e ai quali sono resi servizi, agiscono in quanto tali.

40 Infatti, occorre ricordare che un soggetto passivo che realizzi un'operazione a titolo privato non agisce in quanto soggetto passivo, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza del 9 luglio 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, punto 18 e giurisprudenza ivi citata). Inoltre, nell'ambito della sistematica del regime comune dell'IVA, la distinzione tra le attività economiche e quelle non economiche segue criteri diversi da quelli che distinguono un uso professionale da un uso a fini estranei all'impresa, in particolare privati (sentenza del 15 settembre 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, punto 32).

41 Tenuto conto del carattere derogatorio della nozione di «soggetto passivo che agisce in quanto tale», ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA, la circostanza che, ai soli fini dell'applicazione di tale articolo, un soggetto passivo che non agisca ai fini delle sue attività economiche debba essere considerato un soggetto passivo che agisce in quanto tale non può pertanto comportare che tale soggetto passivo rientri ancora nell'ambito di applicazione di detto articolo quando agisce, non solo ai fini delle sue attività non economiche, ma, in aggiunta, a titolo non professionale, in particolare a fini privati.

42 Di conseguenza, allo scopo di applicare l'articolo 44 della direttiva IVA, occorre precisare che il soggetto passivo agisce in quanto tale per quanto riguarda le sue attività non economiche, a condizione che esse siano esercitate a titolo professionale.

43 Orbene, nel caso di specie, come risulta dalle informazioni fornite dal giudice del rinvio, è pacifico che l'attività non economica esercitata dalla WTL, consistente nell'acquisto e nella vendita di azioni e di altri titoli nell'ambito della gestione, in qualità di trustee, dei beni del Wellcome Trust, è un'attività professionale, e non un'attività a fini privati, e che è esclusivamente ai fini di tale attività professionale che le prestazioni di servizi di gestione di investimenti sono rese alla WTL da un prestatore stabilito al di fuori dell'Unione.

44 Una siffatta interpretazione è corroborata dal contesto normativo in cui si inserisce l'articolo 44 della direttiva IVA. In primo luogo, il considerando 4 della direttiva 2008/8 enuncia, in

particolare, che, per quanto riguarda i servizi prestati a soggetti passivi, la regola generale relativa al luogo delle prestazioni di servizi dovrebbe essere basata sul luogo in cui è stabilito il destinatario, e che i soggetti passivi cui sono ascrivibili anche attività non imponibili dovrebbero essere considerati soggetti passivi per tutti i servizi ad essi resi. Tuttavia, dall'ultima frase di detto considerando 4 risulta che le normative che attuano tali normali regole non si dovrebbero estendere alle prestazioni di servizi ricevute da un soggetto passivo per il proprio uso personale o per quello dei suoi dipendenti.

45 In secondo luogo, ai sensi del considerando 19 del regolamento di esecuzione, «[è] opportuno chiarire che, se i servizi prestati ad un soggetto passivo sono destinati all'uso personale, ivi compreso l'uso da parte dei dipendenti del destinatario soggetto passivo, non si può ritenere che quest'ultimo agisca in qualità di soggetto passivo». Nello stesso senso, l'articolo 19, primo comma, del regolamento di esecuzione dispone che «[a]i fini dell'applicazione delle norme relative al luogo della prestazione di servizi di cui agli articoli 44 e 45 della direttiva [IVA], un soggetto passivo o un ente non soggetto passivo assimilato a un soggetto passivo che riceve servizi destinati esclusivamente ad un uso privato, ivi compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti, è considerato un soggetto non passivo».

46 Di conseguenza, si deve considerare che, nel caso in cui un soggetto passivo che esercita un'attività non economica acquisti servizi ai fini di tale attività, questi servizi sono resi a detto soggetto passivo che agisce in quanto tale, ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA, ad eccezione dei servizi destinati all'uso personale del soggetto passivo o all'uso da parte dei suoi dipendenti.

47 A tal riguardo, l'argomento della WTL, relativo al principio della parità di trattamento, diretto a contestare una siffatta interpretazione deve essere respinto.

48 Certamente, la Corte ha dichiarato che un trustee che si trovi in una situazione come quella della WTL deve, con riguardo all'articolo 9 della direttiva IVA, essere considerato nel senso che si limita a gestire un portafoglio di investimenti alla guisa di un investitore privato (v., per analogia, sentenza del 20 giugno 1996, *Wellcome Trust*, C?155/94, EU:C:1996:243, punto 36).

49 Tuttavia, dal fatto che, nel gestire un portafoglio di investimenti, la WTL eserciti attività analoghe a quelle svolte da un investitore privato non può risultare che la medesima eserciti dette attività a titolo privato.

50 Infatti, come risulta dal punto 43 della presente sentenza, poiché tale attività non economica della WTL non è un'attività a fini privati, la sua situazione non è paragonabile a quella delle persone che acquistano servizi unicamente per il proprio uso personale o per quello dei loro dipendenti. A differenza di queste ultime, la WTL rientra, in quanto soggetto passivo, nel sistema comune dell'IVA.

51 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 44 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che, nel caso in cui un soggetto passivo che esercita un'attività non economica a titolo professionale acquisti servizi ai fini di tale attività, questi servizi devono essere considerati resi a detto soggetto passivo «che agisce in quanto tale», ai sensi del suddetto articolo.

Sulla seconda questione

52 Tenuto conto della risposta fornita alla prima questione, non occorre rispondere alla seconda questione.

Sulle spese

53 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quinta Sezione) dichiara:

L'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, deve essere interpretato nel senso che, nel caso in cui un soggetto passivo che esercita un'attività non economica a titolo professionale acquisti servizi ai fini di tale attività, questi servizi devono essere considerati resi a detto soggetto passivo «che agisce in quanto tale», ai sensi del suddetto articolo.

Firme

* Lingua processuale: l'inglese.