

Downloaded via the EU tax law app / web

62017CJ0016

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

7 agosto 2018 (*1)

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Detrazione dell'imposta assolta a monte – Nascita e portata del diritto a detrazione»

Nella causa C-16/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunale arbitrale tributario (commissione arbitrale amministrativa), Portogallo], con decisione del 29 giugno 2016, pervenuta in cancelleria il 13 gennaio 2017, nel procedimento

TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal

contro

Autoridade Tributária e Aduaneira,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da J.L. da Cruz Vilaça, presidente di sezione, E. Levits, A. Borg Barthet (relatore), M. Berger e F. Biltgen, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 19 marzo 2018,

considerate le osservazioni presentate:

–

per la TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal, da A. Fernandes de Oliveira, avvocato;

–

per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, M. Figueiredo e R. Campos Laires, in qualità di agenti;

–

per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e B. Rechen, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 3 maggio 2018,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1

La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 44, 45, dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), degli articoli da 167 a 169, 178, 179, da 192 bis a 194 e 196 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 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva IVA»), degli articoli 10 e 11 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), e del principio di neutralità.

2

Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che vede opposte la TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal (in prosieguo: la «TGE Sucursal em Portugal») e l'Autoridade Tributária e Aduaneira (Autorità tributaria e doganale, Portogallo) (in prosieguo: l'«ATA»), in merito al rifiuto da parte di quest'ultima di riconoscere alla prima il diritto ad una detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) risultante dalla rifatturazione dei costi di un consorzio sinergico di imprese (ACE).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva IVA

3

Ai sensi dell'articolo 44 della direttiva IVA:

«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».

4

L'articolo 45 di tale direttiva prevede 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».

5

L'articolo 132, paragrafo 1, lettera f), della suddetta direttiva è così formulato:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

f)

le prestazioni di servizi effettuate da associazioni autonome di persone che esercitano un'attività esente o per la quale non hanno la qualità di soggetti passivi, al fine di rendere ai loro membri i servizi direttamente necessari all'esercizio di tale attività, quando tali associazioni si limitano ad esigere dai loro membri l'esatto rimborso della parte delle spese comuni loro spettante, a condizione che questa esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza».

6

L'articolo 167 della direttiva IVA così recita:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

7

L'articolo 168, lettera a), di tale direttiva dispone quanto segue:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a)

l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo».

8

Ai sensi dell'articolo 169, lettera a), di tale direttiva:

«Oltre alla detrazione di cui all'articolo 168, il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA ivi prevista nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni seguenti:

a)

sue operazioni relative alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, effettuate fuori dello Stato membro in cui l'imposta è dovuta o assolta, che darebbero diritto a detrazione se fossero effettuate in tale Stato membro».

9

L'articolo 178, lettere a) e f), della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti:

a)

per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6;

(...)

f)

quando è tenuto ad assolvere l'imposta quale destinatario o acquirente in caso di applicazione degli articoli da 194 a 197 o dell'articolo 199, adempiere alle formalità fissate da ogni Stato membro».

10

L'articolo 179 di tale direttiva così dispone:

«Il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto, nello stesso periodo, ed è esercitato secondo quanto previsto all'articolo 178.

Tuttavia gli Stati membri possono obbligare i soggetti passivi che effettuano le operazioni occasionali di cui all'articolo 12 a esercitare il diritto a detrazione soltanto al momento della cessione».

11

Ai sensi dell'articolo 192 bis della suddetta direttiva:

«Ai fini della presente sezione, un soggetto passivo che dispone di una stabile organizzazione nel territorio di uno Stato membro in cui è debitore di imposta si considera soggetto passivo non stabilito nel territorio di tale Stato membro qualora siano soddisfatte le seguenti condizioni:

a)

egli effettua in tale paese una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile;

b)

la cessione di beni o prestazione di servizi è effettuata senza la partecipazione di una sede del cedente o del prestatore di servizi situata nello Stato membro in questione».

12

L'articolo 193 della direttiva IVA così recita:

«L'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 e 202».

13

L'articolo 194 di tale direttiva prevede quanto segue:

«1. Se la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile è effettuata da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA, gli Stati membri possono prevedere che il debitore dell'imposta sia il destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi.

2. Gli Stati membri determinano le condizioni di applicazione del paragrafo 1».

14

L'articolo 196 della suddetta direttiva è formulato nei termini seguenti:

«L'IVA è dovuta dai soggetti passivi o dalle persone giuridiche che non sono soggetti passivi identificate ai fini dell'IVA a cui è reso un servizio ai sensi dell'articolo 44, se il servizio è reso da un soggetto passivo non stabilito nel territorio di tale Stato membro».

Regolamento di esecuzione n. 282/2011

15

Ai sensi dell'articolo 10 del regolamento di esecuzione n. 282/2011:

«1. Ai fini dell'applicazione degli articoli 44 e 45 della direttiva [IVA], il luogo in cui il soggetto passivo ha fissato la sede della propria attività economica è il luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa.

2. Per determinare il luogo di cui al paragrafo 1, si tiene conto del luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa, del luogo della sua sede legale e del luogo in cui si riunisce la direzione.

Se tali criteri non consentono di determinare con certezza il luogo della sede di un'attività economica, prevale il criterio del luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa.

3. La mera esistenza di un indirizzo postale non può far presumere che tale indirizzo corrisponda al luogo in cui il soggetto passivo ha stabilito la sede della propria attività economica».

16

L'articolo 11 del suddetto regolamento di esecuzione recita quanto segue:

«1. Ai fini dell'applicazione dell'articolo 44 della direttiva [IVA], la "stabile organizzazione" designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 del presente regolamento, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione.

2. Ai fini dell'applicazione degli articoli seguenti la "stabile organizzazione" designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 del presente regolamento, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di fornire i servizi di cui assicura la prestazione:

a)

l'articolo 45 della direttiva [IVA];

b)

a decorrere dal 1o gennaio 2013 l'articolo 56, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva [IVA];

c)

fino al 31 dicembre 2014 l'articolo 58 della direttiva [IVA];

d)

l'articolo 192 bis della direttiva [IVA].

3. Il fatto di disporre di un numero di identificazione IVA non è di per sé sufficiente per ritenere che un soggetto passivo abbia una stabile organizzazione».

Diritto portoghese

17

Il Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (regime del Registro nazionale delle persone giuridiche), approvato con decreto legge n. 129/98, del 13 maggio 1998 (Diário da República I, serie I-A, n. 110, del 13 maggio 1998), disciplina l'iscrizione delle persone giuridiche nel Registro nazionale delle persone giuridiche.

18

Ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, lettere a) e b), del regime del Registro nazionale delle persone giuridiche, tale registro contiene iscrizioni relative sia a persone giuridiche di diritto portoghese o di diritto di un altro Stato che a rappresentanze di persone giuridiche di diritto internazionale o di diritto di un altro Stato operanti abitualmente in Portogallo.

19

L'articolo 13 del regime del Registro nazionale delle persone giuridiche prevede che ogni persona giuridica iscritta nel Registro riceva un numero di identificazione fiscale e disciplina le modalità di attribuzione di tale numero.

20

Ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, del codice dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, un ACE deve rifatturare alle parti che lo hanno costituito, nelle proporzioni convenute nel contratto costitutivo, gli utili o le perdite realizzati nel corso di un esercizio d'imposta. Tali utili o perdite sono presi in considerazione tra i redditi imponibili dei membri dell'ACE per quanto riguarda l'imposta sul reddito.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

21

La TGE Gas Engineering GmbH, con sede a Bonn (in prosieguo: la «TGE Bonn»), società di diritto

tedesco, ha ottenuto in Portogallo, il 3 marzo 2009, il numero di identificazione fiscale 980410878, corrispondente ad un soggetto non residente senza stabile organizzazione, per la realizzazione di un unico atto, ossia l'acquisizione di quote societarie.

22

Il 7 aprile 2009 la TGE Sucursal em Portugal è stata registrata in Portogallo come soggetto non residente con una stabile organizzazione sotto forma di succursale, e le è stato attribuito il numero di identificazione fiscale 980412463.

23

La TGE Bonn ha poi costituito con la Somague Engenharia SA un ACE denominato «Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE» (in prosieguo: l'«ACE Projesines»). Per la costituzione dell'ACE Projesines, la TGE Bonn ha utilizzato il proprio numero di identificazione fiscale, e non quello della TGE Sucursal em Portugal. L'ACE Projesines ha ottenuto il proprio numero di identificazione fiscale, ossia 508917280.

24

L'obiettivo dell'ACE Projesines consisteva nell'esecuzione del progetto di espansione del terminal per il gas naturale liquefatto di Sines, in Portogallo. Tale terminal è di proprietà della Redes Energéticas Nacionais SA, una società portoghese produttrice di energia elettrica.

25

In Portogallo, gli ACE sono soggetti ad un regime speciale. Ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 2, del codice dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, un ACE deve rifatturare alle parti che lo hanno costituito, nelle proporzioni convenute nel contratto costitutivo, gli utili o le perdite realizzati nel corso di un esercizio d'imposta. Tali utili o perdite vengono presi in considerazione tra i redditi imponibili dei membri dell'ACE per quanto riguarda l'imposta sul reddito.

26

Il contratto costitutivo dell'ACE Projesines prevede che la Somague Engenharia contribuisca ai costi per l'85% e la TGE Bonn per il 15%. Inoltre, l'accordo e il regolamento interno dell'ACE Projesines imputano il 64,29% delle obbligazioni e del passivo alla TGE Bonn, mentre il restante 35,71% viene imputato alla Somague Engenharia.

27

Il 4 maggio 2009 la TGE Sucursal em Portugal ha stipulato un contratto di subappalto con l'ACE Projesines. Tale contratto prevede prestazioni reciproche tra la TGE Sucursal em Portugal e l'ACE Projesines e stabilisce che quest'ultimo deve fatturare alla TGE Sucursal em Portugal i costi da esso sostenuti.

28

L'ACE Projesines ha trasferito alla Redes Energéticas Nacionais, quale committente, tutte le fatture derivanti dal contratto di subappalto con la TGE Sucursal em Portugal e tutte quelle provenienti dalla Somague Engenharia, rispettando il principio generale di stretto collegamento inserito nel contratto di subappalto con la TGE Sucursal em Portugal (Full back-to-back general principle).

29

Per l'imputazione dei suoi costi e per la fatturazione, l'ACE Projesines ha preso in considerazione il numero di identificazione fiscale della TGE Sucursal em Portugal e non quello della TGE Bonn. Nelle note di addebito che ha emesso per fatturare i costi alla TGE Sucursal em Portugal, l'ACE Projesines ha dunque indicato il numero di identificazione fiscale di quest'ultima e ha liquidato l'IVA su tale base. L'ACE Projesines ha imputato il 64,29% dei suoi costi alla TGE Sucursal em Portugal.

30

La TGE Sucursal em Portugal ha poi detratto l'IVA liquidata nelle note di addebito emesse dall'ACE Projesines.

31

In occasione di un'ispezione fiscale presso la TGE Sucursal em Portugal relativa agli esercizi d'imposta dal 2009 al 2011, l'ATA ha redatto una relazione in cui precisa che la TGE Sucursal em Portugal e la TGE Bonn sono due soggetti distinti che dispongono ciascuno di un numero di identificazione fiscale differente. Secondo l'ATA, poiché la TGE Sucursal em Portugal non era uno dei membri che hanno costituito l'ACE Projesines, quest'ultimo non poteva attribuirle i propri costi e la TGE Sucursal em Portugal non poteva, di conseguenza, detrarre l'IVA ad essi relativa.

32

L'ATA ha pertanto ordinato alla TGE Sucursal em Portugal di restituire gli importi corrispondenti a tale IVA indebitamente detratta. La TGE Sucursal em Portugal ha adito il Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunale arbitrale tributario (commissione arbitrale amministrativa), Portogallo] al fine di ottenere l'annullamento della decisione con cui l'ATA ha ordinato tale restituzione.

33

Dinanzi al giudice del rinvio, l'ATA ha sostenuto che la TGE Sucursal em Portugal costituiva una stabile organizzazione, avente personalità fiscale e capacità contributiva distinte da quelle della TGE Bonn. Poiché solo la TGE Bonn è membro dell'ACE Projesines, la TGE Sucursal em Portugal non aveva diritto ad assumersi i costi dell'ACE Projesines e a detrarre l'IVA ad essi relativa. Il fatto che le fatture dell'ACE Projesines applichino le percentuali di ripartizione previste nel contratto costitutivo di quest'ultimo sarebbe irrilevante a tal riguardo.

34

Secondo l'ATA, i due soggetti erano dotati ciascuno della propria personalità fiscale ed erano pertanto due soggetti distinti ai fini dell'IVA. Se la TGE Bonn avesse voluto imputare i risultati dell'ACE Projesines alla TGE Sucursal em Portugal quale soggetto non residente con una stabile organizzazione, essa avrebbe dovuto e potuto utilizzare il numero di identificazione fiscale della stessa al momento della costituzione dell'ACE Projesines.

35

Inoltre, l'ATA ritiene che non vi fosse un collegamento immediato e diretto tra le note di addebito a carico della TGE Sucursal em Portugal e le operazioni attive di quest'ultima. Sarebbe dunque escluso il diritto alla detrazione dell'IVA.

36

Date tali circostanze, il Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunale arbitrale tributario (commissione arbitrale amministrativa)] ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli articoli 44, 45, 132, paragrafo 1, lettera f), gli articoli [da] 167 [a] 169, 178, 179, [da 192 bis a 194] e 196 della direttiva IVA (...), gli articoli 10 e 11 del regolamento di esecuzione n. 282/2011 e il principio di neutralità debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a che l'amministrazione finanziaria portoghese neghi il diritto alla detrazione IVA ad una succursale di una società tedesca, in una fattispecie in cui:

—

alla società tedesca sia stato assegnato un numero di identificazione fiscale in Portogallo per la realizzazione di un unico atto consistente, in particolare, nell'“acquisizione di quote societarie”, corrispondente a un soggetto non residente senza stabile organizzazione;

—

la succursale di detta società tedesca sia stata poi registrata in Portogallo e le sia stato attribuito un numero di identificazione fiscale proprio, come stabile organizzazione di tale società;

—

in un momento successivo, la società tedesca, utilizzando il primo numero di identificazione fiscale, abbia stipulato con un'altra impresa un contratto di costituzione di un consorzio sinergico di imprese (ACE), ai fini dell'esecuzione di un contratto d'appalto in Portogallo;

—

successivamente, la succursale, utilizzando il proprio numero di identificazione fiscale, abbia stipulato un contratto di subappalto con l'ACE, concordando le reciproche prestazioni, e stabilendo che quest'ultimo debba fatturare ai subappaltatori, nelle percentuali pattuite, i costi da esso sostenuti;

—

nelle note di addebito emesse per fatturare i costi alla succursale, l'ACE abbia indicato il numero di identificazione fiscale di quest'ultima applicando l'IVA;

—

la succursale abbia detratto l'IVA esposta nelle note di addebito;

—

le operazioni attive dell'ACE siano costituite (per effetto del subappalto) dalle operazioni attive della succursale e dell'altra impresa facente parte dell'ACE, e queste ultime abbiano fatturato all'ACE la totalità degli introiti fatturati dall'ACE al committente».

Sulla questione pregiudiziale

37

Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 167 e 168 della direttiva IVA e il principio di neutralità debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a che l'amministrazione tributaria di uno Stato membro consideri che una società che ha la propria sede in un altro Stato membro e la succursale che essa possiede nel primo dei detti Stati costituiscono due soggetti passivi distinti per il motivo che tali soggetti dispongono ciascuno di un numero di identificazione fiscale e, per tale ragione, neghi alla succursale il diritto alla detrazione dell'IVA su note di addebito emesse da un ACE di cui detta società, e non la sua succursale, è membro.

38

Dal fascicolo sottoposto alla Corte emerge che la controversia principale trae essenzialmente origine dalle conclusioni a cui è giunta l'amministrazione tributaria competente sulla base della circostanza che la TGE Bonn e la TGE Sucursal em Portugal dispongono di numeri di identificazione fiscale differenti e del fatto che, al momento della costituzione dell'ACE Projesines, è stato utilizzato il numero di identificazione fiscale della TGE Bonn mentre, per l'emissione delle fatture relative alla ripartizione dei costi afferenti al suddetto consorzio, quest'ultimo ha utilizzato il numero di identificazione fiscale della TGE Sucursal em Portugal.

39

A tale riguardo, occorre ricordare, da un lato, che, ai sensi dell'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA, nella misura in cui i beni o i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, un soggetto passivo ha il diritto di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore l'IVA dovuta o assolta per tali beni o servizi, ove essi siano ceduti o resi da un altro soggetto passivo. Il destinatario della prestazione di servizi in questione deve pertanto essere un soggetto passivo ai sensi di detta direttiva.

40

L'articolo 9 della direttiva IVA definisce i «soggetti passivi» quali persone che esercitano un'attività economica «in modo indipendente». Ai fini di un'uniforme applicazione della direttiva IVA, occorre, in particolare, che la nozione di «soggetto passivo» definita nel titolo III della direttiva medesima sia oggetto di interpretazione autonoma ed uniforme [sentenza del 17 settembre 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punto 23].

41

Orbene, nel caso di una società stabilita in uno Stato membro e della sua succursale situata in un altro Stato membro, dalla giurisprudenza della Corte risulta che tali due soggetti costituiscono un unico soggetto passivo a fini IVA (v., in tal senso, sentenze del 23 marzo 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punto 37; del 16 luglio 2009, Commissione/Italia, C-244/08, non pubblicata, EU:C:2009:478, punto 38, e del 12 settembre 2013, Le Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, punto 34), salvo che sia accertato che la succursale svolge un'attività economica indipendente. In proposito, si deve esaminare se una simile succursale possa essere considerata autonoma, segnatamente nel senso che sopporta il rischio economico inerente alla sua attività

(sentenza del 23 marzo 2006, FCE Bank, C?210/04, EU:C:2006:196, punto 35).

42

Nel procedimento principale, la TGE Bonn ha ottenuto in Portogallo un primo numero di identificazione fiscale per la realizzazione di un unico atto, consistente nella costituzione dell'ACE Projesines. La TGE Bonn ha poi ottenuto un secondo numero di identificazione fiscale per la registrazione della TGE Sucursal em Portugal, che è stato utilizzato nell'ambito di tutte le operazioni compiute in Portogallo dalla TGE Bonn e dalla suddetta succursale. Risulta evidente che i due numeri di identificazione fiscale della TGE Bonn e della TGE Sucursal em Portugal sono attribuibili ad un unico soggetto, ossia alla TGE Bonn.

43

Ne consegue che la TGE Bonn e la TGE Sucursal em Portugal costituiscono un unico soggetto passivo ai sensi della direttiva IVA.

44

Dall'altro lato, occorre ricordare che, secondo una costante giurisprudenza, il diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e 168 della direttiva IVA costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni (v., in particolare, sentenze dell'8 maggio 2008, Ecotrade, C?95/07 e C?96/07, EU:C:2008:267, punto 39 e giurisprudenza ivi citata; del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, punto 44, nonché del 28 luglio 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, punto 30).

45

Nel caso di specie, poiché la TGE Bonn e la TGE Sucursal em Portugal devono essere considerate come un unico soggetto giuridico e, pertanto, come un unico soggetto passivo, il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione a monte dell'IVA sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti (v., per analogia, sentenza del 27 settembre 2007, Collée, C?146/05, EU:C:2007:549, punto 31).

46

Di conseguenza, dal momento che l'amministrazione tributaria dispone delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto destinatario delle transazioni in questione, è debitore dell'IVA, essa non può imporre, con riguardo al diritto di quest'ultimo di detrarre tale imposta, condizioni supplementari che possono avere l'effetto di vanificare l'esercizio dello stesso (sentenze del 1o aprile 2004, Bockemühl, C?90/02, EU:C:2004:206, punto 51, e dell'8 maggio 2008, Ecotrade, C?95/07 e C?96/07, EU:C:2008:267, punto 64).

47

Ne consegue che in una situazione come quella di cui al procedimento principale, l'amministrazione tributaria di uno Stato membro non può negare ad un soggetto passivo la detrazione dell'IVA pagata a monte per il semplice fatto che tale soggetto passivo abbia utilizzato, al momento della costituzione di un ACE, un numero di identificazione fiscale come soggetto non residente senza stabile organizzazione e, per la rifatturazione dei costi afferenti a tale consorzio, il numero di identificazione fiscale della sua succursale, residente nel medesimo Stato.

48

Su tale conclusione non incide il fatto che la TGE Bonn sia stabilita in Germania e che la TGE Sucursal em Portugal sia la sua stabile organizzazione in Portogallo.

49

A tale riguardo, occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 44, primo periodo, della direttiva IVA, 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. Il legislatore dell'Unione ha scelto tale punto di collegamento come prioritario in quanto esso, quale criterio oggettivo, semplice e pratico, offre grande certezza giuridica (sentenza del 16 ottobre 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punti da 53 a 55). Il collegamento con la stabile organizzazione del soggetto passivo, di cui all'articolo 44, secondo periodo, della direttiva IVA, è, invece, secondario e costituisce una deroga alla regola generale (sentenza del 16 ottobre 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punto 56).

50

Spetta pertanto al giudice del rinvio valutare se, nell'ambito della controversia principale, siano soddisfatte le altre condizioni per il diritto alla detrazione dell'imposta pagata a monte, quali elencate all'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA.

51

Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che gli articoli 167 e 168 della direttiva IVA e il principio di neutralità devono essere interpretati nel senso che essi ostano a che l'amministrazione tributaria di uno Stato membro consideri che una società che ha la propria sede in un altro Stato membro e la succursale che essa possiede nel primo dei detti Stati costituiscono due soggetti passivi distinti sulla base del rilievo che tali soggetti hanno ciascuno un numero di identificazione fiscale e, per tale ragione, neghi alla succursale il diritto alla detrazione dell'IVA sulle note di addebito emesse da un ACE di cui detta società, e non la sua succursale, è membro.

Sulle spese

52

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:

Gli articoli 167 e 168 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, e il principio di neutralità devono essere interpretati nel senso che essi ostano a che l'amministrazione tributaria di uno Stato membro consideri che una società che ha la propria sede in un altro Stato membro e la succursale che essa possiede nel primo dei detti Stati costituiscono due soggetti passivi distinti sulla base del rilievo che tali soggetti hanno ciascuno un numero di identificazione fiscale e, per tale ragione, neghi alla succursale il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) sulle note di addebito emesse da un consorzio sinergico di imprese di cui detta società, e non la sua succursale, è membro.

Firme

(*1) Lingua processuale: il portoghese.