



## Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 7 de agosto de 2018\*

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Deducción del impuesto soportado — Nacimiento y alcance del derecho a deducción»

En el asunto C-16/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal), mediante resolución de 29 de junio de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de enero de 2017, en el procedimiento entre

**TGE Gas Engineering GmbH — Sucursal em Portugal**

y

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. J.L. da Cruz Vilaça, Presidente de Sala, y los Sres. E. Levits, A. Borg Barthet (Ponente), la Sra. M. Berger y el Sr. F. Biltgen, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 19 de marzo de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de TGE Gas Engineering GmbH — Sucursal em Portugal, por el Sr. A. Fernandes de Oliveira, abogado;
- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes, M. Figueiredo y R. Campos Lares, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. B. Rechená, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 3 de mayo de 2018;

dicta la siguiente

\* Lengua de procedimiento: portugués.

## Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 44, 45, 132, apartado 1, letra f), 167 a 169, 178, 179, 192 *bis* a 194 y 196 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), de los artículos 10 y 11 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112 (DO 2011, L 77, p. 1), y del principio de neutralidad.
- 2 Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre TGE Gas Engineering GmbH — Sucursal em Portugal (en lo sucesivo, «TGE Sucursal em Portugal») y la Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoridad Tributaria y Aduanera, Portugal) en lo relativo a la negativa por parte de la citada autoridad de reconocerle el disfrute de la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) resultante de la refacturación de gastos de una agrupación de interés económico (AIE).

### Marco jurídico

#### *Derecho de la Unión*

##### *Directiva del IVA*

- 3 Con arreglo al artículo 44 de la Directiva del IVA:

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

- 4 El artículo 45 de la mencionada Directiva dispone lo siguiente:

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

- 5 El artículo 132, apartado 1, letra f), de la citada Directiva tiene la siguiente redacción:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

- f) las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas que ejerzan una actividad exenta, o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios para el ejercicio de esa actividad, siempre que

tales agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia».

6 El artículo 167 de la Directiva del IVA establece:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

7 El artículo 168, letra a), de esta Directiva dispone que:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo».

8 A tenor del artículo 169, letra a), de dicha Directiva:

«Además de la deducción contemplada en el artículo 168, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el IVA a que se refiere dicho artículo en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de las siguientes operaciones:

a) sus operaciones correspondientes a las actividades contempladas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9, efectuadas fuera del Estado miembro en el que dicho impuesto debe devengarse o pagarse, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en dicho Estado miembro».

9 El artículo 178, letras a) y f), de la Directiva del IVA establece:

«Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

a) para la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6;

[...]

f) cuando esté obligado a pagar el impuesto por ser el destinatario o adquiriente por aplicación de los artículos 194 a 197 y del artículo 199, cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro.»

10 El artículo 179 de la citada Directiva dispone:

«La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el artículo 178, en el curso del mismo período impositivo.

Sin embargo, los Estados miembros podrán obligar a los sujetos pasivos que efectúen las operaciones ocasionales definidas en el artículo 12, a no ejercitar el derecho a la deducción más que en el momento de la entrega.»

11 A tenor del artículo 192 *bis* de la citada Directiva:

«A efectos de la presente sección, a un sujeto pasivo que tenga un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro en que se devengue el impuesto se le considerará como sujeto pasivo no establecido en el territorio de dicho Estado miembro cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) que efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada en el territorio de ese Estado miembro;
- b) que en la entrega de bienes o la prestación de servicios no intervenga ningún establecimiento que tenga el proveedor de servicios en el territorio de ese Estado miembro.»

12 El artículo 193 de la Directiva del IVA establece:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 y del artículo 202.»

13 El artículo 194 de dicha Directiva establece:

«1. Cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios gravada sea efectuada por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en el que sea deudor del IVA, los Estados miembros podrán establecer que el sujeto pasivo sea la persona a quien se han entregado los bienes o se han prestado los servicios.

2. Los Estados miembros determinarán las condiciones de aplicación de lo dispuesto en el apartado 1.»

14 El artículo 196 de la misma Directiva es del siguiente tenor:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo identificados a efectos del IVA y sean destinatarios de los servicios a que se refiere el artículo 44, cuando el servicio sea prestado por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de ese Estado miembro.»

*Reglamento de Ejecución n.º 282/2011*

15 A tenor del artículo 10 del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011:

«1. A efectos de la aplicación de los artículos 44 y 45 de la Directiva [del IVA], el lugar en el que un sujeto pasivo tiene la sede de su actividad económica será el lugar en el que se ejercen las funciones de administración central de la empresa.

2. Con el fin de determinar el lugar mencionado en el apartado 1 se tendrán en cuenta el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa, el domicilio social y el lugar en el que se reúna la dirección.

Cuando estos criterios no permitan determinar con certeza el lugar en el que radica la sede de la actividad económica, el criterio que prevalecerá es el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa.

3. Una simple dirección postal no podrá considerarse sede de la actividad económica de un sujeto pasivo.»

16 El artículo 11 del mencionado Reglamento de Ejecución dispone:

«1. A efectos de la aplicación del artículo 44 de la Directiva [del IVA], se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.

2. A efectos de la aplicación de los artículos indicados a continuación, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios que suministre:

a) el artículo 45 de la Directiva [del IVA];

b) a partir del 1 de enero de 2013, el artículo 56, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva [del IVA];

c) hasta el 31 de diciembre de 2014, el artículo 58 de la Directiva [del IVA];

d) el artículo 192 *bis* de la Directiva [del IVA].

3. El hecho de disponer de un número de identificación a efectos del IVA no será suficiente en cuanto tal para considerar que un sujeto pasivo tiene un establecimiento permanente.»

### ***Derecho portugués***

17 El Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (Régimen del Registro Nacional de Personas Jurídicas), aprobado mediante Decreto-ley n.º 129/98, de 13 de mayo de 1998 (*Diário da República I*, série I-A, n.º 110, de 13 de mayo de 1998), regula la inscripción de las personas jurídicas en el Registro Nacional de Personas jurídicas.

18 Con arreglo al artículo 4, apartado 1, letras a) y b) del Régimen del Registro Nacional de Personas Jurídicas, dicho Registro contiene tanto las inscripciones de personas jurídicas constituidas conforme al Derecho portugués o al Derecho de otro Estado miembro como las representaciones de personas jurídicas internacionales o constituidas conforme al Derecho de otro Estado que ejercen habitualmente actividades en Portugal.

19 El artículo 13 del Régimen del Registro Nacional de Personas Jurídicas establece que toda persona jurídica inscrita en el mencionado Registro recibirá un número de identificación fiscal y regula sus modalidades de atribución.

20 En virtud del artículo 6, apartado 2, del Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Código del impuesto sobre sociedades), una AIE debe refacturar a las partes que la constituyeron, en las proporciones acordadas en el contrato de agrupación, los beneficios o las pérdidas generados durante un ejercicio contable. Tales beneficios o pérdidas serán tomados en consideración como ingresos sujetos a tributación de los miembros de la AIE a efectos del impuesto sobre sociedades.

## Litigio principal y cuestión prejudicial

- 21 TGE Gas Engineering GmbH, con domicilio en Bonn (Alemania) (en lo sucesivo, «TGE Bonn»), sociedad constituida conforme al Derecho alemán, obtuvo en Portugal, el 3 de marzo de 2009, el número de identificación fiscal 980 410 878, correspondiente a una entidad no residente sin establecimiento permanente, para la realización de un acto aislado, concretamente la adquisición de participaciones de una sociedad.
- 22 El 7 de abril de 2009, TGE Sucursal em Portugal fue registrada en Portugal como entidad no residente que dispone de un establecimiento permanente en forma de sucursal y se le asignó el número de identificación fiscal 980 412 463.
- 23 TGE Bonn constituyó seguidamente una AIE con Somague Engenharia SA denominada «Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE» (en lo sucesivo, «AIE Projesines»). Para la constitución de AIE Projesines, TGE Bonn utilizó su número de identificación fiscal y no el de TGE Sucursal em Portugal. La AIE Projesines recibió su propio número de identificación fiscal, a saber, 508 917 280.
- 24 El objetivo de AIE Projesines era la ejecución del proyecto de ampliación de la terminal de gas natural licuado de Sines en Portugal. Dicha terminal pertenece a Redes Energéticas Nacionais, S.A., empresa portuguesa de electricidad.
- 25 Las AIE están sujetas a un régimen especial en Portugal. Con arreglo al artículo 6, apartado 2, del Código del impuesto sobre sociedades, la AIE debe refacturar a las partes que la constituyeron, en las proporciones acordadas en el contrato de agrupación, los beneficios o las pérdidas generados durante un ejercicio contable. Tales beneficios o pérdidas serán tomados en consideración como ingresos sujetos a tributación de los miembros de la AIE a efectos del impuesto sobre sociedades.
- 26 El contrato de agrupación de AIE Projesines establece que Somague Engenharia cargará con el 85 % de los gastos y que TGE Bonn cargará con el 15 %. Por otra parte, el acuerdo y el reglamento interior de AIE Projesines imputan el 64,29 % de las obligaciones y del pasivo a TGE Bonn, mientras que el 35,71 % restante es imputado a Somague Engenharia.
- 27 El 4 de mayo de 2009, TGE Sucursal em Portugal subcontrató a la AIE Projesines. El subcontrato prevé prestaciones recíprocas entre TGE Sucursal em Portugal y la AIE Projesines, que debe refacturar sus costes a TGE Sucursal em Portugal.
- 28 La AIE Projesines transfirió todas las facturas procedentes del subcontrato con TGE Sucursal em Portugal y todas las facturas procedentes de Somague Engenharia a Redes Energéticas Nacionais como promotora de la obra, respetando el principio general de vinculación estricta previsto en el subcontrato con TGE Sucursal em Portugal (*Full back-to-back general principle*).
- 29 A efectos de la imputación de sus costes y de la refacturación, la AIE Projesines tomó en consideración el número de identificación fiscal de TGE Sucursal em Portugal y no el de TGE Bonn. Por tanto, en las notas de adeudo que la AIE Projesines remitió a TGE Sucursal em Portugal indicó el número de identificación fiscal de esta y liquidó el IVA de este modo. La AIE Projesines imputó el 64,29 % de sus costes a TGE Sucursal em Portugal.
- 30 TGE Sucursal em Portugal dedujo seguidamente el IVA pagado en las notas de adeudo emitidas por la AIE Projesines.
- 31 A raíz de una inspección tributaria de TGE Sucursal em Portugal relativa a los ejercicios contables de los años 2009 a 2011, la Autoridad Tributaria y Aduanera redactó un informe en el que precisó que TGE Sucursal em Portugal y TGE Bonn son dos entidades diferentes, cada una de las cuales dispone

de un número de identificación fiscal diferente. Según la Autoridad Tributaria y Aduanera, dado que TGE Sucursal em Portugal no era miembro fundador de la AIE Projesines, no podía atribuirse sus costes y TGE Sucursal em Portugal no podía, por ello, deducir el IVA relativo a dichos costes.

- 32 La Autoridad Tributaria y Aduanera solicitó entonces a TGE Sucursal em Portugal que devolviese los importes correspondientes al mencionado IVA deducido indebidamente. TGE Sucursal em Portugal recurrió ante el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal) para obtener la anulación de la resolución mediante la que la Autoridad Tributaria y Aduanera solicitó la mencionada devolución.
- 33 Ante el órgano jurisdiccional remitente, la Autoridad Tributaria y Aduanera alega que TGE Sucursal em Portugal era un establecimiento permanente con personalidad y capacidad tributaria diferentes de las de TGE Bonn. Según la Autoridad Tributaria y Aduanera, dado que únicamente TGE Bonn forma parte de AIE Projesines, TGE Sucursal em Portugal no tenía derecho a hacerse cargo de los gastos de AIE Projesines y deducir el IVA relativo a dichos costes. A su juicio, el hecho de que las facturas de AIE Projesines apliquen los porcentajes de reparto previstos en su contrato de agrupación carece de relevancia a este respecto.
- 34 Según la Autoridad Tributaria y Aduanera, cada entidad tenía su propia personalidad tributaria y eran, por tanto, dos entidades diferenciadas a efectos del IVA. Si TGE Bonn hubiese querido imputar los resultados de AIE Projesines a TGE Sucursal em Portugal como entidad no residente con un establecimiento permanente, debería y podría haber utilizado el número de identificación fiscal de esta entidad en el momento de constituir AIE Projesines.
- 35 Por otra parte, la Autoridad Tributaria y Aduanera considera que no había vínculo inmediato y directo entre las notas de adeudo emitidas a cargo de TGE Sucursal em Portugal y sus operaciones activas. Por ello, según la Autoridad Tributaria y Aduanera, no tiene derecho a deducir el IVA.
- 36 En tales circunstancias, el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 44, 45, 132, apartado 1, letra f), 167 [a] 169, 178, 179 [192 *bis* a 194] y 196 de la Directiva del IVA [...] y los artículos 10 y 11 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 y el principio de neutralidad, en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria portuguesa deniegue el derecho a deducir el IVA a una sucursal de una sociedad alemana, en una situación en la que:

- la sociedad alemana obtuvo un número de identificación fiscal en Portugal para la realización de un acto aislado, en particular, la “adquisición de participación social”, correspondiente a una entidad no residente sin establecimiento permanente;
- posteriormente, se registró en Portugal la sucursal de dicha sociedad alemana y le fue atribuido un número de identificación fiscal propio, como establecimiento permanente de esta sociedad;
- más tarde, la sociedad alemana, utilizando el primer número de identificación fiscal, celebró con otra empresa un contrato de agrupación de una AIE, para la ejecución de un contrato de obra en Portugal;
- posteriormente, la sucursal, usando su propio número de identificación fiscal, subcontrató con la AIE, acordándose las prestaciones recíprocas entre la sucursal y la AIE y que esta última debería facturar a los subcontratistas, en las proporciones acordadas, los gastos en los que incurriese;

- en las notas de adeudo que emitió para facturar los gastos a la sucursal, la AIE indicó el número de identificación fiscal de esta y liquidó el IVA;
- la sucursal dedujo el IVA liquidado en las notas de adeudo;
- las operaciones de la AIE están constituidas (a través de subcontrato) por las operaciones de la sucursal y de la otra empresa integrante de la AIE, habiendo facturado estas últimas a la AIE la totalidad de los ingresos que esta facturó al dueño de la obra?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

- 37 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende saber, esencialmente, si los artículos 167 y 168 de la Directiva del IVA así como el principio de neutralidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria de un Estado miembro considere que una sociedad que tiene su sede en otro Estado miembro y la sucursal que tiene en el primero de dichos Estados constituyen dos sujetos pasivos distintos debido a que cada una de dichas entidades dispone de un número de identificación fiscal y, por ello, deniega a la sucursal el derecho a deducir el IVA relativo a las notas de adeudo emitidas por una AIE de la que la mencionada entidad, y no su sucursal, es un miembro.
- 38 Del expediente remitido al Tribunal de Justicia se desprende que el litigio principal tiene su origen, esencialmente, en las conclusiones extraídas por la Administración tributaria competente del hecho de que TGE Bonn y TGE Sucursal em Portugal disponen de números de identificación fiscal diferentes y del hecho de que, en el momento de la constitución de AIE Projesines, se utilizó el número de identificación fiscal de TGE Bonn mientras que, para emitir las facturas relativas al reparto de los costes relativos a dicha agrupación, esta hizo uso del número de identificación fiscal de TGE Sucursal em Portugal.
- 39 A este respecto, procede recordar, por una parte, que, con arreglo al artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir, del importe del impuesto del que es deudor, el IVA devengado o pagado por los bienes o servicios que le hayan sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo. Por lo tanto, el destinatario de la prestación de servicios en cuestión debe ser un sujeto pasivo a efectos de la Directiva.
- 40 El artículo 9 de la Directiva del IVA define los «sujetos pasivos» como personas que realizan «con carácter independiente» una actividad económica. A los efectos de aplicar uniformemente la Directiva del IVA, es especialmente necesario que el concepto de «sujeto pasivo» definido en el título III de esta sea interpretado de manera autónoma y uniforme (sentencia de 17 de septiembre de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, apartado 23).
- 41 Pues bien, en lo que respecta a una sociedad que tiene su sede en un Estado miembro y a su sucursal situada en otro Estado miembro, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que dichas entidades constituyen un único y mismo sujeto pasivo del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de marzo de 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, apartado 37; de 16 de julio de 2009, Comisión/Italia, C-244/08, no publicada, EU:C:2009:478, apartado 38, y de 12 de septiembre de 2013, Le Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, apartado 34), salvo que se acredite que la sucursal realiza una actividad económica independiente. Con este propósito, procede analizar si tal sucursal puede considerarse autónoma, en particular por ser ella quien asume el riesgo económico derivado de su actividad (sentencia de 23 de marzo de 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, apartado 35).

- 42 En el litigio principal, TGE Bonn obtuvo en Portugal un primer número de identificación fiscal para realizar un acto aislado consistente en la constitución de AIE Projesines. TGE Bonn obtuvo seguidamente un segundo número de identificación fiscal para registrar TGE Succursal em Portugal, que fue utilizado en el marco de todas las actividades realizadas, por TGE Bonn y por la mencionada sucursal, en Portugal. Es evidente que los dos números de identificación fiscal de TGE Bonn y de TGE Succursal em Portugal corresponden a una única entidad, a saber, TGE Bonn.
- 43 De ello resulta que TGE Bonn y TGE Sucursal em Portugal constituyen un sujeto pasivo único a efectos de la Directiva del IVA.
- 44 Por otra parte, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducción establecido en los artículos 167 y 168 de la Directiva del IVA forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (véanse, en particular, las sentencias de 8 de mayo de 2008, *Ecotrade*, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 39 y jurisprudencia citada; de 12 de julio de 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 44, y de 28 de julio de 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 30).
- 45 En el presente asunto, dado que debe considerarse que TGE Bonn y TGE Sucursal em Portugal constituyen una única entidad jurídica y, por tanto, un sujeto pasivo único, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales para la deducción (véase, por analogía, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 31).
- 46 Por consiguiente, puesto que la Administración tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de las operaciones de que se trate, no puede imponer, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (sentencias de 1 de abril de 2004, *Bockemühl*, C-90/02, EU:C:2004:206, apartado 51, y de 8 de mayo de 2008, *Ecotrade*, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 64).
- 47 De ello resulta que en una situación como la controvertida en el litigio principal, la Administración tributaria de un Estado miembro no puede denegar a un sujeto pasivo la deducción del IVA soportado debido únicamente a que ese sujeto pasivo utilizó un número de identificación fiscal como entidad no residente sin establecimiento permanente en el momento de la constitución de una AIE y utilizó el número de identificación fiscal de su sucursal residente en ese mismo Estado para la refacturación de los gastos de dicha agrupación.
- 48 Esta conclusión no queda desvirtuada por el hecho de que TGE Bonn tenga su sede en Alemania y que TGE Succursal em Portugal sea su establecimiento permanente en Portugal.
- 49 A este respecto, procede recordar que, con arreglo al artículo 44, primera frase, de la Directiva del IVA, el lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica. El legislador de la Unión ha adoptado este punto de conexión con carácter principal ya que ofrece, como criterio objetivo, simple y práctico, una gran seguridad jurídica (sentencia de 16 de octubre de 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartados 53 a 55). Por el contrario, la conexión al establecimiento permanente del sujeto pasivo, previsto en el artículo 44, segunda frase, de la Directiva del IVA, es un punto de conexión secundario que constituye una excepción a la regla general (sentencia de 16 de octubre de 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, apartado 56).
- 50 Corresponde por ello al órgano jurisdiccional remitente examinar, en el marco del litigio principal, si se cumplen los demás requisitos del derecho a deducir el impuesto soportado, recogidos en el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA.

- 51 A la vista de lo anterior, procede responder a la cuestión planteada que los artículos 167 y 168 de la Directiva del IVA y el principio de neutralidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria de un Estado miembro considere que una empresa que tiene su sede en otro Estado miembro y la sucursal que tiene en el primer Estado constituyen dos sujetos pasivos distintos debido a que cada una de dichas entidades dispone de un número de identificación fiscal y deniega, por esa razón, a la sucursal el derecho a deducir el IVA correspondiente a las notas de adeudo emitidas por una AIE de la que dicha sociedad, y no la sucursal, es miembro.

### **Costas**

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

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

**Los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, y el principio de neutralidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria de un Estado miembro considere que una sociedad que tiene su sede en otro Estado miembro y la sucursal que tiene en el primer Estado constituyen dos sujetos pasivos distintos debido a que cada una de dichas entidades dispone de un número de identificación fiscal y deniega, por esa razón, a la sucursal el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a las notas de adeudo emitidas por una agrupación de interés económico de la que dicha sociedad, y no la sucursal, es miembro.**

Firmas