



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

7 august 2018*

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Deducerea taxei achitate în amonte – Nașterea și întinderea dreptului de deducere”

În cauza C-16/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ), Portugalia], prin decizia din 29 iunie 2016, primită de Curte la 13 ianuarie 2017, în procedura

TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal

împotriva

Autoridade Tributária e Aduaneira,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul J. L. da Cruz Vilaça, președinte de cameră, domnii E. Levits și A. Borg Barthet (raportor), doamna M. Berger și domnul F. Biltgen, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 19 martie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal, de A. Fernandes de Oliveira, avocat;
- pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de M. Figueiredo și de R. Campos Laires, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de B. Rechen, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 3 mai 2018,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: portugheza.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 44, a articolului 45, a articolului 132 alineatul (1) litera (f), a articolelor 167-169, a articolului 178, a articolului 179, a articolelor 192a-194 și a articolului 196 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumită în continuare „Directiva TVA”), a articolelor 10 și 11 din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1) și a principiului neutralității.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal (denumită în continuare „TGE Sucursal em Portugal”), pe de o parte, și Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoritatea Fiscală și Vamală, Portugalia) (denumită în continuare „ATA”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestei autorități de a recunoaște TGE Sucursal em Portugal beneficiul unei deduceri a taxei pe valoarea adăugată (TVA) care rezultă din refacturarea costurilor unui grup de interes economic (GIE).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

- 3 Potrivit articolului 44 din Directiva TVA:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu comercial fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

- 4 Articolul 45 din această directivă prevede:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană neimpozabilă este locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt prestate de la un sediu comercial fix al prestatorului, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde prestatorul își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

- 5 Articolul 132 alineatul (1) litera (f) din Directiva menționată are următorul cuprins:

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[...]

(f) prestarea de servicii de către grupuri independente de persoane, care efectuează o activitate scutită de TVA sau pentru care nu sunt persoane impozabile, în scopul prestării către membrii lor a serviciilor necesare în mod direct desfășurării activității respective, atunci când grupurile în cauză se rezumă să solicite membrilor lor rambursarea exactă a părții lor din cheltuielile comune, cu condiția ca scutirea respectivă să nu fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței”.

6 Articolul 167 din Directiva TVA prevede:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

7 Articolul 168 litera (a) din această directivă prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;”.

8 Potrivit articolului 169 litera (a) din Directiva menționată:

„Pe lângă deducerea prevăzută la articolul 168, persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA prevăzută la articolul respectiv în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul următoarelor operațiuni:

(a) operațiuni legate de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf, efectuate în afara statului membru în care taxa este datorată sau achitată, pentru care TVA este deductibilă în cazul în care operațiunile sunt efectuate în statul membru respectiv;”

9 Articolul 178 literele (a) și (f) din Directiva TVA prevede:

„Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

(a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu titlul XI capitolul 3 secțiunile 3-6;

[...]

(f) atunci când este obligată să plătească TVA în calitate de client în cazul aplicării articolelor 194-197 sau articolului 199, are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru.”

10 Articolul 179 din această directivă prevede:

„Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178.

Cu toate acestea, statele membre pot solicita ca persoanele impozabile care efectuează operațiuni ocazionale definite la articolul 12 să-și exercite dreptul de deducere doar la momentul livrării.”

11 Potrivit articolului 192a din directiva menționată:

„În sensul prezentei secțiuni, o persoană impozabilă care are un sediu comercial fix pe teritoriul statului membru în care trebuie plătită taxa este considerată persoană impozabilă care nu este stabilită în acel stat membru atunci când se întrunesc următoarele condiții:

- (a) persoana livrează bunuri sau prestează servicii supuse TVA pe teritoriul statului membru respectiv;
- (b) sediul pe care furnizorul îl are pe teritoriul statului membru respectiv nu participă la respectiva livrare/prestare.”

12 Articolul 193 din Directiva TVA prevede:

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199 și articolul 202.”

13 Articolul 194 din această directivă prevede:

„(1) În cazul în care livrarea de bunuri sau prestarea de servicii impozabilă este efectuată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru în care are obligația de a plăti TVA, statele membre au posibilitatea de a prevedea ca persoana obligată la plata TVA să fie persoana căreia i-au fost furnizate bunurile sau serviciile.

(2) Statele membre stabilesc condițiile de punere în aplicare a alineatului (1).”

14 Articolul 196 din directiva menționată are următorul cuprins:

„TVA este datorată de orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA și căreia îi sunt prestate serviciile prevăzute la articolul 44, atunci când serviciile sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul statului membru respectiv.”

Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011

15 Potrivit articolului 10 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011:

„(1) În aplicarea articolelor 44 și 45 din Directiva [TVA], locul în care o persoană impozabilă și-a stabilit sediul activității economice este locul în care se desfășoară funcțiile de administrare centrală a societății.

(2) Pentru determinarea locului menționat la alineatul (1) se iau în considerare locul în care se iau deciziile principale legate de managementul general al societății, locul în care se află sediul social al societății și locul în care se întâlnește conducerea societății.

În cazul în care aceste criterii nu permit determinarea cu certitudine a locului de stabilire a sediului unei activități economice, locul în care se iau deciziile principale legate de managementul general al societății este criteriul care prevalează.

(3) Simpla existență a unei adrese poștale nu poate fi considerată drept loc de stabilire a sediului activității economice a unei persoane impozabile.”

16 Articolul 11 din regulamentul menționat de punere în aplicare prevede:

„(1) În aplicarea articolului 44 din Directiva [TVA], un «sediu fix» înseamnă orice sediu, altul decât sediul activității economice menționat la articolul 10 din prezentul regulament, care se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care îi permit să primească și să utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv.

(2) În aplicarea articolelor indicate în continuare, un «sediu fix» înseamnă orice sediu, altul decât sediul activității economice menționat la articolul 10 din prezentul regulament, care se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care îi permit să furnizeze servicii a căror prestare o asigură:

(a) articolul 45 din Directiva [TVA];

(b) de la 1 ianuarie 2013, articolul 56 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva [TVA];

(c) până la 31 decembrie 2014, articolul 58 din Directiva [TVA];

(d) articolul 192a din Directiva [TVA].

(3) Faptul că dispune de un cod de înregistrare în scopuri de TVA nu este suficient pentru ca un sediu să fie considerat sediu fix.”

Dreptul portughez

17 Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (Legea privind Registrul Național al Persoanelor Juridice), aprobată prin Decretul-lege nr. 129/98 din 13 mai 1998 (*Diário da República* I, seria I-A, nr. 110 din 13 mai 1998), reglementează înregistrarea persoanelor juridice în Registrul Național al Persoanelor Juridice.

18 Conform articolului 4 alineatul 1 literele a) și b) din Legea privind Registrul Național al Persoanelor Juridice, în acest registru sunt înregistrate atât persoanele juridice constituite conform dreptului portughez sau dreptului unui alt stat, cât și reprezentanțele persoanelor juridice constituite în conformitate cu dreptul internațional sau cu dreptul unui alt stat, care desfășoară în mod obișnuit activități în Portugalia.

19 Articolul 13 din Legea privind Registrul Național al Persoanelor Juridice prevede că fiecare persoană juridică înregistrată în RNPC primește un număr de identificare fiscală și reglementează modalitățile de atribuire a acestui număr.

20 Conform articolului 6 alineatul (2) din Codul privind impozitul pe profitul persoanelor juridice, un GIE trebuie să refactureze părților care l-au constituit, în proporțiile stabilite în actul constitutiv, profiturile sau pierderile realizate în cursul unui exercițiu contabil. Aceste profituri sau aceste pierderi sunt luate în considerare în profiturile impozabile ale membrilor GIE în ceea ce privește impozitul pe profit.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

21 TGE Gas Engineering GmbH, cu sediul în Bonn (denumită în continuare „TGE Bonn”), societate de drept german, a obținut în Portugalia, la 3 martie 2009, numărul de identificare fiscală 980 410 878, care corespunde unei entități nerezidente fără sediu fix pentru realizarea unei activități determinate, și anume achiziționarea de părți sociale.

- 22 La 7 aprilie 2009, TGE Sucursal em Portugal a fost înregistrată în Portugalia în calitate de entitate nerezidentă cu sediu fix sub formă de sucursală și i s-a atribuit numărul de identificare fiscală 980 412 463.
- 23 În continuare, TGE Bonn a constituit împreună cu Somague Engenharia SA un GIE denumit „Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE” (denumit în continuare „GIE Projesines”). Pentru constituirea GIE Projesines, TGE Bonn a utilizat numărul său de identificare fiscală, iar nu pe cel al TGE Sucursal em Portugal. GIE Projesines a primit propriul număr de identificare fiscală, și anume 508 917 280.
- 24 Obiectivul GIE Projesines era punerea în aplicare a proiectului de extindere a terminalului Sines pentru gaz natural lichefiat în Portugalia. Acest terminal aparține Redes Energéticas Nacionais SA, o societate portugheză de electricitate.
- 25 GIE-urile sunt supuse unui regim special în Portugalia. Conform articolului 6 alineatul (2) din Codul privind impozitul pe profitul persoanelor juridice, un GIE trebuie să refactureze părților care l-au constituit, în proporțiile stabilite în actul constitutiv, profiturile sau pierderile realizate în cursul unui exercițiu contabil. Aceste profituri sau aceste pierderi sunt luate în considerare în profiturile impozabile ale membrilor GIE în ceea ce privește impozitul pe profit.
- 26 Actul constitutiv al GIE Projesines stipulează că Somague Engenharia contribuie cu 85 % din costuri și că TGE Bonn contribuie cu 15 % din acestea. Pe de altă parte, acordul și regulamentul intern al GIE Projesines impută 64,29 % din obligații și din pasiv în sarcina TGE Bonn, iar restul de 35,71 % în sarcina Somague Engenharia.
- 27 La 4 mai 2009, TGE Sucursal em Portugal a încheiat un subcontract cu GIE Projesines. Subcontractul stipulează prestații reciproce între TGE Sucursal em Portugal și GIE Projesines, acesta din urmă trebuind să refactureze TGE Sucursal em Portugal costurile sale.
- 28 GIE Projesines a transferat toate facturile care provin din subcontractul cu TGE Sucursal em Portugal și toate facturile provenind de la Somague Engenharia către Redes Energéticas Nacionais în calitate de inițiator al proiectului, cu respectarea principiului general al relației strânse înscris în subcontractul cu TGE Sucursal em Portugal („Full back-to-back general principle”).
- 29 În vederea imputării costurilor sale și a refacturării, GIE Projesines a luat în considerare numărul de identificare fiscală al TGE Sucursal em Portugal, iar nu pe cel al TGE Bonn. GIE Projesines a precizat, așadar, în notele de debit pe care le-a trimis TGE Sucursal em Portugal numărul de identificare fiscală al acesteia și a facturat TVA-ul pe această bază. GIE Projesines a imputat 64,29 % din costurile sale TGE Sucursal em Portugal.
- 30 TGE Sucursal em Portugal a dedus ulterior TVA-ul plătit în notele de debit emise de GIE Projesines.
- 31 Cu ocazia unui control fiscal al TGE Sucursal em Portugal cu privire la exercițiile contabile aferente anilor 2009-2011, ATA a stabilit un raport în care precizează că TGE Sucursal em Portugal și TGE Bonn sunt două entități diferite care dispun, fiecare, de un număr de identificare fiscală diferit. Potrivit ATA, având în vedere că TGE Sucursal em Portugal nu era un membru constitutiv al GIE Projesines, aceasta nu îi putea atribui costurile sale și TGE Sucursal em Portugal nu putea, în consecință, să deducă TVA-ul aferent acesteia.
- 32 Prin urmare, ATA a solicitat TGE Sucursal em Portugal să ramburseze cuantumurile corespunzătoare acestui TVA dedus nelegal. TGE Sucursal em Portugal a sesizat Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ), Portugalia] în vederea obținerii anulării deciziei prin care ATA a solicitat această rambursare.

- 33 În fața instanței de trimitere, ATA susține că TGE Sucursal em Portugal este un sediu fix care dispune de personalitate și de capacitate fiscală diferite de cele ale TGE Bonn. Având în vedere că numai TGE Bonn ar face parte din GIE Projesines, TGE Sucursal em Portugal nu avea dreptul să asume costurile GIE Projesines și să deducă TVA-ul aferent acestor costuri. Faptul că facturile GIE Projesines aplică cotele de repartizare prevăzute în actul constitutiv al acestuia ar fi irelevant în această privință.
- 34 Potrivit ATA, cele două entități aveau, fiecare, personalitate fiscală proprie și erau, așadar, două entități distincte în scopuri de TVA. Dacă TGE Bonn ar fi dorit să impute rezultatele GIE Projesines în sarcina TGE Sucursal em Portugal în calitate de entitate nerezidentă cu sediu fix, ar fi trebuit și ar fi putut să utilizeze numărul de identificare fiscală al acesteia la momentul constituirii GIE Projesines.
- 35 Pe de altă parte, ATA apreciază că nu exista o legătură imediată și directă între notele de debit emise în numele TGE Sucursal em Portugal și operațiunile active ale acesteia din urmă. Nu ar exista, în consecință, niciun drept de deducere a TVA-ului.
- 36 În aceste condiții, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ)] a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 44, articolul 45, articolul 132 alineatul (1) litera (f), [articolele 167-169], articolul 178 și articolul 179, [articolele 192a-194] și articolul 196 din Directiva TVA [...], articolele 10 și 11 din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 și principiul neutralității trebuie interpretate în sensul că se opun ca autoritatea fiscală portugheză să refuze dreptul de deducere a TVA-ului unei sucursale a unei societăți de drept german în situația în care:

- societatea de drept german a obținut un număr de identificare fiscală în Portugalia pentru realizarea unei activități determinate, și anume «achiziționarea de părți sociale», care era atribuit unei entități nerezidente fără sediu fix;
- ulterior, a fost înregistrată în Portugalia sucursala societății de drept german respective, fiindu-i atribuit un număr de identificare fiscală propriu, în calitate de sediu fix al societății menționate;
- mai târziu, întreprinderea germană a utilizat primul număr de identificare fiscală pentru a încheia cu o altă întreprindere un act constitutiv al unui grup de interes economic (GIE) în vederea executării unui contract de lucrări în Portugalia;
- ulterior, sucursala, utilizând propriul număr de identificare fiscală, a subcontractat cu GIE, convenindu-se prestații reciproce între sucursală și GIE și ca GIE să factureze cheltuielile efectuate subcontractanților săi, în proporțiile stabilite;
- în notele de debit emise pentru facturarea cheltuielilor în sarcina sucursalei, GIE a indicat numărul de identificare fiscală al acesteia și a calculat TVA-ul;
- sucursala și-a dedus TVA-ul plătit în notele de debit;
- operațiunile GIE sunt constituite (în temeiul subcontractării) din operațiuni ale sucursalei și ale celeilalte întreprinderi din cadrul GIE, care au facturat GIE toate veniturile facturate de acesta inițiatorului proiectului?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 37 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere urmărește să afle în esență dacă, între altele, articolele 167 și 168 din Directiva TVA, precum și principiul neutralității trebuie interpretate în sensul că se opun ca administrația fiscală a unui stat membru să considere că o societate care are sediul în alt stat membru, precum și sucursala pe care o deține în primul dintre aceste state constituie două persoane impozabile distincte, pentru motivul că aceste entități dispun, fiecare, de un număr de identificare fiscală, și să refuze, pentru acest motiv, sucursalei dreptul de a deduce TVA-ul în notele de debit emise de un GIE al cărui membru este societatea respectivă, iar nu sucursala sa.
- 38 Din dosarul prezentat Curții reiese că litigiul principal își are originea în esență în concluziile deduse de administrația fiscală competentă din împrejurarea că TGE Bonn și TGE Sucursal em Portugal dispun de numere de identificare fiscală diferite și din faptul că, la constituirea GIE Projesines, a fost utilizat numărul de identificare fiscală al TGE Bonn, în timp ce, pentru întocmirea facturilor referitoare la repartizarea costurilor aferente grupului respectiv, acesta din urmă a recurs la numărul de identificare fiscală al TGE Sucursal em Portugal.
- 39 În această privință, este necesar să se amintească, pe de o parte, că, potrivit articolului 168 litera (a) din Directiva TVA, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, TVA-ul datorat sau achitat pentru aceste bunuri sau servicii dacă îi sunt livrate sau prestate de o altă persoană impozabilă. Beneficiarul prestării de servicii în cauză trebuie, așadar, să fie o persoană impozabilă în sensul acestei directive.
- 40 Articolul 9 din Directiva TVA definește „persoanele impozabile” ca fiind persoanele care desfășoară o activitate economică „în mod independent”. Este necesar în special, în scopul aplicării uniforme a Directivei TVA, ca noțiunea „persoană impozabilă”, definită în titlul III din aceasta, să primească o interpretare autonomă și uniformă (Hotărârea din 17 septembrie 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punctul 23).
- 41 Or, în ceea ce privește o societate cu sediul într-un stat membru și sucursala sa cu sediul în alt stat membru, reiese din jurisprudența Curții că aceste două entități constituie una și aceeași persoană impozabilă în scopuri de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 martie 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punctul 37, Hotărârea din 16 iulie 2009, Comisia/Italia, C-244/08, nepublicată, EU:C:2009:478, punctul 38, și Hotărârea din 12 septembrie 2013, Le Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, punctul 34), cu excepția cazului în care se stabilește că sucursala desfășoară o activitate economică independentă. În această privință, trebuie să se verifice dacă o astfel de sucursală poate fi considerată ca fiind autonomă în special întrucât suportă riscul economic care decurge din activitatea sa (Hotărârea din 23 martie 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punctul 35).
- 42 În cauza principală, TGE Bonn a obținut în Portugalia un prim număr de identificare fiscală în vederea realizării unei operațiuni determinate constând în constituirea GIE Projesines. TGE Bonn a obținut ulterior un al doilea număr de identificare fiscală pentru înregistrarea TGE Sucursal em Portugal, care a fost utilizat în cadrul tuturor activităților desfășurate de TGE Bonn și de sucursala menționată în Portugalia. Este evident că cele două numere de identificare fiscală aparținând TGE Bonn și TGE Sucursal em Portugal corespund uneia și aceleiași entități, și anume TGE Bonn.
- 43 În consecință, TGE Bonn și TGE Sucursal em Portugal constituie o persoană impozabilă unică, în sensul Directivei TVA.
- 44 Trebuie amintit, pe de altă parte, că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul de deducere prevăzut la articolele 167 și 168 din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (a se vedea în special Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07

și C-96/07, EU:C:2008:267, punctul 39 și jurisprudența citată, Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punctul 44, precum și Hotărârea din 28 iulie 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punctul 30).

- 45 În speță, având în vedere că trebuie să se considere că TGE Bonn și TGE Sucursal em Portugal constituie una și aceeași entitate juridică și, prin urmare, o persoană impozabilă unică, principiul neutralității fiscale impune ca deducerea TVA-ului aferent intrărilor să fie acordată dacă cerințele de fond pentru această deducere sunt îndeplinite (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 31).
- 46 În consecință, în cazul în care administrația fiscală dispune de informațiile necesare pentru a stabili că persoana impozabilă, în calitate de destinatar al operațiunilor în cauză, este obligată la plata TVA-ului, aceasta nu ar putea impune, în ceea ce privește dreptul persoanei impozabile de a deduce această taxă, condiții suplimentare care pot avea ca efect anihilarea exercitării acestui drept (Hotărârea din 1 aprilie 2004, Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, punctul 51, precum și Hotărârea din 8 mai 2008, Ecotrade, C-95/07 și C-96/07, EU:C:2008:267, punctul 64).
- 47 Prin urmare, într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, administrația fiscală a unui stat membru nu poate refuza unei persoane impozabile deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru simplul motiv că această persoană impozabilă a utilizat un număr de identificare fiscală în calitate de entitate nerezidentă fără sediu fix la momentul constituirii unui GIE și a utilizat numărul de identificare fiscală al sucursalei sale rezidente în același stat pentru refacturarea costurilor acestui grup.
- 48 Această concluzie nu este repusă în discuție de faptul că TGE Bonn are sediul în Germania și că TGE Sucursal em Portugal are sediul fix în Portugalia.
- 49 În această privință, trebuie amintit că, potrivit articolului 44 prima teză din Directiva TVA, locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Legiuitorul Uniunii a reținut acest punct de legătură cu titlu principal, deoarece oferă, în calitate de criteriu obiectiv, simplu și practic, o securitate juridică importantă (Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punctele 53-55). În schimb, punctul de legătură al sediului fix al persoanei impozabile menționat la articolul 44 a doua teză din Directiva TVA are caracter secundar și constituie o derogare de la regula generală (Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punctul 56).
- 50 Revine, așadar, instanței de trimitere sarcina de a aprecia, în cadrul litigiului principal, dacă celelalte condiții ale dreptului de deducere a taxei achitate în amonte, astfel cum sunt enumerate la articolul 168 litera (a) din Directiva TVA, sunt întrunite.
- 51 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolele 167 și 168 din Directiva TVA, precum și principiul neutralității trebuie interpretate în sensul că se opun ca administrația fiscală a unui stat membru să considere că o societate care are sediul în alt stat membru, precum și sucursala pe care o deține în primul dintre aceste state constituie două persoane impozabile distincte, pentru motivul că aceste entități dispun, fiecare, de un număr de identificare fiscală, și să refuze, pentru acest motiv, sucursalei dreptul de a deduce TVA-ul în notele de debit emise de un GIE al cărui membru este societatea respectivă, iar nu sucursala sa.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 52 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

Articolele 167 și 168 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, precum și principiul neutralității trebuie interpretate în sensul că se opun ca administrația fiscală a unui stat membru să considere că o societate care are sediul în alt stat membru, precum și sucursala pe care o deține în primul dintre aceste state constituie două persoane impozabile distincte, pentru motivul că aceste entități dispun, fiecare, de un număr de identificare fiscală, și să refuze, pentru acest motiv, sucursalei dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată (TVA) în notele de debit emise de un grup de interes economic al cărui membru este societatea respectivă, iar nu sucursala sa.

Semnături