Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 3 maggio 2018 [1]

Causa C-16/17

TGE Gas Engineering GmbH - Sucursal em Portugal
contro
Autoridade Tributária e Aduaneira

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [tribunale arbitrale tributario (commissione arbitrale amministrativa), Portogallo]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Diritto in materia di IVA – Detrazione dell'IVA – Nozione di prestazione di servizi – Traslazione sui soci dei costi generali dell'attività imprenditoriale di una società»

I. Introduzione

1. È un fenomeno noto il fatto che fra una società e i propri soci avvengano scambi di prestazioni non solo nell'ambito del rapporto societario, bensì anche in forza di un rapporto giuridico autonomo, indipendente dal primo.

2. La Corte ha già esaminato più volte gli effetti di tale fenomeno sul sistema dell'IVA [2].

3. La domanda di pronuncia pregiudiziale qui in esame offre alla Corte l'occasione di chiarire le conseguenze, per il diritto a detrazione, del fatto che un consorzio di imprese ripercuota le proprie costi generali sui propri appartenenti.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

4. Il contesto di diritto dell'Unione in cui si colloca il caso di specie è rappresentato dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto [3] (in prosieguo: la «direttiva IVA»). L'articolo 167 di tale direttiva così recita:

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

1 Lingua originale: il tedesco.

2 Sentenze del 27 gennaio 2000, Heerma (C 23/98, EU:C:2000:46), e del 27 settembre 2001, Cibo Participations (C 16/00, EU:C:2001:495).

3 GU 2006, L 347, pag. 1.

5. Il successivo articolo 168 prevede 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;

(…)».

6. L'articolo 44, primo periodo, della direttiva medesima, nel testo vigente a decorrere dal 1º gennaio 2010, stabilisce che il luogo delle prestazioni di servizi rese ad un soggetto passivo è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Per contro, se il servizio viene prestato alla stabile organizzazione del soggetto passivo, il luogo della prestazioni di tali servizi è, ai sensi del successivo secondo periodo, il luogo in cui è situata la stabile organizzazione.

7. Disposizioni di applicazione di tale disposizione sono contenute nel regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011 recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto [4], in vigore dal 1º luglio 2011, il cui articolo 10 definisce più dettagliatamente la nozione di sede dell'attività economica ed il successivo articolo 11 la nozione di stabile organizzazione.

B. La normativa nazionale

8. Le prescrizioni delle summenzionate disposizioni della direttiva IVA sono state recepite dal legislatore portoghese.

9. Il Regime do Registo Nacional de Pessoas Coletivas (legge sul registro delle persone giuridiche; in prosieguo: la «legge RNPC») disciplina l'iscrizione delle persone giuridiche nel Registo Nacional de Pessoas Coletivas (Registro nazionale delle persone giuridiche; in prosieguo: il «RNPC»).

10. Ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, lettera a) e b), della legge RNPC, tale registro contiene iscrizioni relative sia a persone giuridiche portoghesi o di diritto straniero sia a rappresentanze di persone giuridiche di diritto internazionale o di diritto straniero operanti abitualmente in Portogallo.

11. L'articolo 13 della legge RNPC prevede che ogni persona giuridica iscritta nel RNPC riceve un Número de Identificação de Pessoa Coletiva (numero di identificazione per le persone giuridiche; in prosieguo: il «NIPC») e disciplina i dettagli della sua attribuzione.

III. Fatti e procedimento principale

12. La TGE Gas Engineering GmbH (in prosieguo: la «TGE Bonn») è una società di diritto tedesco con sede a Bonn. Il 3 marzo 2009, le veniva assegnato in Portogallo, ai fini dell'esecuzione di un'unica operazione giuridica (acquisizione di quote societarie) quale impresa non residente senza stabile organizzazione, il NIPC 980 410 878.

4 GU 2011, L 77, pag. 1.

13. La ricorrente nel procedimento principale è la succursale portoghese della TGE Bonn, denominata «TGE Gas Engineering GmbH – Sucursal em Portugal» (in prosieguo: la «TGE Portugal»). Il 7 aprile 2009, ad essa veniva assegnato, quale soggetto non residente con una stabile organizzazione in Portogallo, il NIPC 980 412 463.

14. Il 17 aprile 2009, la TGE Bonn, unitamente alla Somague Engenharia SA (in prosieguo: la «Somague»), costituiva un consorzio sinergico di imprese (Agrupamento Complementar de Empresas) denominato «Projesines Expansão do Terminal de GNL de Sines, ACE» (in prosieguo: il «consorzio»).

15. Il contratto di società fissa la percentuale del contributo dei soci al consorzio all'85% per la Somague e al 15% per la TGE Bonn. In deroga a ciò, un accordo interno del consorzio prevede che i profitti e i costi vengano ripartiti nella misura del 64,29% per la TGE Bonn e del 35,71% per la Somague.

16. In occasione della costituzione del consorzio, la TGE Bonn utilizzava il NIPC 980 410 878, assegnatole quale soggetto non residente senza stabile organizzazione, e non il NIPC assegnato alla TGE Portugal.

17. Il consorzio stesso è partner contrattuale della Redes Engéticas Nacionais (in prosieguo: la «REN»), una società produttrice di energia elettrica portoghese, ed esegue per la medesima il progetto di espansione del terminal di Sines, un terminal per il gas di petrolio liquefatto naturale.

18. Il 4 maggio 2009, il consorzio concludeva con la TGE Portugal un contratto di subappalto. Un contratto analogo esisteva parimenti con la Somague.

19. Sulla base di tali contratti, la TGE Portugal e la Somague effettuavano cessioni e prestazioni di servizi in qualità di subappaltatori del consorzio. Conformemente a quanto disposto nel contratto di subappalto fra il consorzio e la TGE Portugal («Full back-to-back general principle»), il consorzio fatturava alla REN, quale committente, la totalità di tali cessioni e altre prestazioni effettuate per il medesimo dalla TGE Portugal.

20. Il consorzio fatturava alla TGE Portugal il 64,29% dei costi sostenuti per la propria attività economica utilizzando il NIPC assegnato alla TGE Portugal. Alla Somague, il consorzio fatturava il 35,71% dei costi. La fatturazione era unicamente intesa a ripercuotere i costi del consorzio sui propri soci. Di conseguenza, i costi venivano ripartiti in conformità all'accordo societario interno in merito all'accollo delle passività del consorzio. Ciononostante, il consorzio esponeva l'IVA sulle fatture e la versava all'amministrazione finanziaria portoghese, la quale non ha mai contestato tale operato.

21. La TGE Portugal procedeva successivamente alla detrazione dell'IVA esposta in tali fatture.

22. Nell'ambito di un'ispezione fiscale concernente la TGE Portugal per gli esercizi 2009, 2010 e 2011 effettuata dall'Autoridade Tributária e Aduaneira (Amministrazione finanziaria e doganale; in prosieguo: l'«ATA»), veniva redatta una relazione d'ispezione fiscale, in cui l'ATA accertava che la TGE Portugal e la TGE Bonn, in considerazione dei NIPC differenti, avrebbero dovuto essere trattati come soggetti di diritto diversi. Poiché la TGE Bonn è socia del consorzio, mentre la TGE Portugal non lo è, il consorzio avrebbe fatturato indebitamente i propri costi alla TGE Portugal. La detrazione dell'imposta relativa a tali costi da parte della TGE Portugal sarebbe stata inammissibile.

23. Sulla base di tali accertamenti, la ATA emetteva nei confronti della TGE Portugal avvisi di liquidazione dell'IVA oltre interessi compensativi. Avverso tali avvisi la TGE Portugal proponeva reclamo, in data 28 marzo 2014, per gli esercizi 2010 e 2011; il reclamo veniva respinto dall'ATA.

24. Il 19 settembre 2014, la TGE Portugal proponeva ricorso avverso la decisione di rigetto del reclamo, ricorso che veniva a sua volta respinto con decisione notificatale il 25 settembre 2015.

25. Avverso quest'ultima decisione la TGE Portugal proponeva dinanzi al giudice del rinvio, in data 22 dicembre 2015, la domanda di pronuncia arbitrale.

IV. Domanda di pronuncia pregiudiziale e procedimento dinanzi alla Corte

26. Con decisione arbitrale del 29 giugno 2016, pervenuta il 16 gennaio 2017, il Tribunal Arbitral Tributário (tribunale arbitrale tributario, Portogallo) ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, la seguente questione pregiudiziale:

Se gli articoli 44, 45, 132, paragrafo 1, lettera f), 167, 168, 169, 178, 179 e 192 bis, 193, 194 e 196 della direttiva IVA (direttiva 2006/112), gli articoli 10 e 11 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 ed il principio di neutralità debbano essere interpretati nel senso che essi ostino 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.

27. A seguito di una richiesta di informazioni della Corte, il giudice del rinvio – al pari della ricorrente nel procedimento principale – ha fatto presente, a titolo integrativo, che la fatturazione operata dal consorzio era finalizzata unicamente a ripercuotere i costi generali della propria attività economica sui soci.

28. La TGE Portugal, la Repubblica portoghese e la Commissione europea hanno presentato osservazioni scritte nel procedimento dinanzi alla Corte intervenendo altresì all'udienza del 19 marzo 2018.

V. Analisi

A. Legittimazione al rinvio del giudice a quo

29. Come già affermato dalla Corte, il Tribunal Arbitral Tributário (tribunale arbitrale tributario) dev'essere considerato quale giurisdizione di uno Stato membro ai sensi dell'articolo 267 TFUE ed è pertanto legittimato ad adire in via pregiudiziale la Corte [5].

B. Interpretazione della questione pregiudiziale

30. Nella propria questione, il giudice del rinvio si richiama a differenti NIPC, attribuiti alla TGE Bonn e alla TGE Portugal e utilizzati nell'ambito del consorzio, segnatamente il NIPC della TGE Bonn al momento della conclusione del contratto inteso alla costituzione del consorzio, nonché il NIPC della TGE Portugal in occasione della conclusione del contratto di subappalto con il consorzio stesso.

31. In sostanza, la questione del giudice del rinvio è, tuttavia, volta a chiarire se la TGE Bonn o la TGE Portugal abbiano diritto alla detrazione dell'imposta qualora il consorzio fatturi i propri costi generali alla TGE Portugal esponendo l'IVA. In proposito, il giudice del rinvio chiede, essenzialmente, se, in un caso come quello in esame, ricorrano i presupposti per la detrazione.

C. Diritto a detrazione

32. Le condizioni del diritto a detrazione sono indicate all'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA: è legittimato a detrarre l'IVA dovuta o assolta a monte colui che è esso stesso soggetto passivo e che abbia ricevuto da un altro soggetto passivo un bene o un servizio impiegati ai fini della propria attività economica.

33. È pacifico che, nel caso di specie, il consorzio abbia versato l'IVA che lo stesso aveva fatturato alla TGE Portugal. È parimenti pacifico che il consorzio sia, in linea di principio, soggetto ad imposta ai sensi della direttiva IVA.

34. Occorre tuttavia acclarare se la TGE Portugal sia destinataria di una prestazione di servizi a fronte dell'accollo dei costi.

1. Soggetto passivo quale destinatario della prestazione di servizi

35. Ai sensi dell'articolo 168 della direttiva IVA, il diritto a detrazione spetta unicamente ad un soggetto passivo. Il destinatario della prestazione deve pertanto essere un soggetto passivo ai sensi della direttiva.

36. L'articolo 9, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA, stabilisce che è soggetto passivo chiunque esercita in modo indipendente un'attività economica.

5 Sentenza del 12 giugno 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, punti da 23 a 34).

37. In relazione al rapporto fra una società e la sua succursale in un altro Stato membro, la Corte ha già avuto modo di dichiarare che la succursale non svolge un'attività economica indipendente, in quanto non sopporta essa stessa il rischio economico connesso alla propria attività economica, in particolare in quanto non dispone di un fondo di dotazione [6]. Piuttosto, il rischio economico viene sopportato unicamente dalla società alla quale appartiene la succursale.

38. Anche se la nozione di diritto dell'Unione di soggetto passivo dev'essere oggetto d'interpretazione autonoma e uniforme [7], e comprende pertanto non solo le persone fisiche e giuridiche, bensì anche entità prive di personalità giuridica [8], una società e la sua succursale in un altro Stato membro costituiscono una stessa entità giuridica, all'interno della quale non vi sono due soggetti passivi autonomi [9].

39. Secondo tale criterio, la TGE Bonn e la TGE Portugal costituiscono *un* soggetto passivo (in prosieguo: la «TGE») ai sensi della direttiva IVA.

40. Su tale conclusione non incide il fatto che la TGE Bonn e la TGE Portugal dispongano di NIPC differenti e che, in occasione della costituzione del consorzio, sia stato utilizzato il NIPC della TGE Bonn, mentre per la fatturazione intesa alla ripartizione dei costi sia stato impiegato il NIPC della TGE Portugal.

2. Esistenza di una prestazione di servizi

41. L'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA, esige che venga reso un servizio (una cessione ai sensi dell'articolo 14 o una prestazione di servizi ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva IVA) nei confronti del soggetto passivo legittimato alla detrazione.

42. Secondo costante giurisprudenza della Corte, una prestazione è imponibile solo quando esista tra il prestatore e il destinatario un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, fermo restando che il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario [10].

43. La base imponibile di una prestazione di servizi è quindi costituita da tutto ciò che venga ricevuto a titolo di corrispettivo del servizio prestato, ragion per cui una prestazione di servizi è imponibile solo laddove esista un nesso diretto tra il servizio prestato e il corrispettivo ricevuto [11].

44. Nel caso in esame, il consorzio dovrebbe pertanto avere fornito una concreta prestazione, il cui destinatario sia la TGE. Solo in tal caso gli importi fatturati alla TGE dal consorzio e pagati dalla TGE costituirebbero il corrispettivo per una prestazione per la quale sia effettivamente dovuta l'IVA.

6 Sentenze del 23 marzo 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punti da 33 a 37), e del 17 settembre 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punti 25 e 26).

7 Sentenza del 17 settembre 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punto 23).

8 Sentenza del 27 gennaio 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punto 8).

9 Conclusioni dell'avvocato generale Léger nella causa FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582, paragrafo 38).

10 Sentenze del 3 marzo 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punto 14); del 21 marzo 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punto 39); del 23 marzo 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punto 34), e del 17 settembre 2014, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, punto 24).

11 Sentenze del 3 marzo 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punto 13), e del 21 marzo 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punto 39).

45. Tuttavia, come rilevato dal giudice del rinvio e dalla ricorrente nel procedimento principale nelle loro risposte alla richiesta di informazioni della Corte, i rispettivi importi costituiscono i costi generali dell'attività economica del consorzio. Le fatture erano unicamente intese a ripercuotere tali costi sulla TGE quale socio. Gli importi non sono stati versati a fronte di una controprestazione del consorzio alla TGE e non avevano pertanto natura di corrispettivo.

46. Occorre pertanto partire dal presupposto che, nel caso in esame, non sia stata resa una concreta prestazione di servizi nei confronti del soggetto passivo. Piuttosto, le somme fatturate alla TGE e versate da quest'ultima costituiscono la ripartizione dei costi generali del consorzio sui propri soci, la quale ha luogo in forza dell'obbligo assunto di ripartizione dei ricavi e delle perdite e non, invece, il corrispettivo per un'attività concreta.

47. Tale conclusione risulta confermata dalla decisione della Corte nella causa Cibo Participations. In tal sede, la Corte ha dichiarato che il versamento di dividendi non costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizi, ma discende meramente dalla proprietà delle relative quote societarie e, pertanto, dallo status di socio. In particolare, la distribuzione di dividendi presuppone, di regola, l'esistenza di utili da distribuire e dipende, quindi, dal risultato dell'esercizio societario [12]. È ben vero che, nel caso di specie, non sono stati distribuiti dividendi, ossia utili, dal consorzio ai soci. Piuttosto, sono questi ultimi a versare somme al consorzio. Tuttavia, come già esposto dall'amministrazione finanziaria nel procedimento principale, si tratta dei costi generali dell'attività imprenditoriale del consorzio. Tale ripartizione dei costi è speculare, in definitiva, alla distribuzione dei dividendi nella causa Cibo Participations: il quantum dell'importo fatturato dal consorzio dipende dalla redditività di quest'ultimo, così come l'importo dei dividendi distribuiti dipendeva dalla redditività delle società nelle quali la Cibo Participations deteneva una partecipazione. Un socio non solo è legittimato, in forza di tale status, a partecipare agli utili, ma è altresì obbligato, nel caso di specie, a coprire i costi sostenuti. Mentre la causa Cibo Participations verteva sulla partecipazione agli utili, il caso di specie verte sulla copertura dei costi sostenuti. In entrambi i casi, i pagamenti effettuati discendono dallo status di socio e non costituiscono, pertanto, il corrispettivo di una prestazione di servizi.

48. L'assenza di un corrispettivo distingue il caso di specie dalla fattispecie oggetto della causa Heerma. In tale causa, il socio di una società di persone aveva dato in locazione un bene immobile alla società, dietro pagamento di un canone, il quale era indipendente dalla sua partecipazione agli utili e alle perdite della società. In tale caso, la Corte ha dichiarato che la locazione del bene immobile costituiva una prestazione soggetta ad IVA, in quanto la controprestazione consisteva in un corrispettivo concreto [13].

49. Infine, la fattispecie qui in esame non può essere paragonata neanche con il contributo di un socio di un'associazione. È pur vero che, nella causa Kennemer Golf, la Corte ha dichiarato che il contributo associativo costituisce la base imponibile per l'IVA qualora esso sia il corrispettivo per la facoltà di utilizzare beni del patrimonio dell'associazione [14]. Infatti, da un lato, l'obbligo di versare il contributo non discende direttamente dal fatto che l'associazione realizzi un utile o una perdita, bensì si fonda sull'autonomia statutaria dell'associazione. Inoltre, il contributo si riferiva, in tale fattispecie, ad una legittimazione *concreta* dei soci con riferimento all'utilizzazione degli impianti sportivi dell'associazione. Nel caso in esame, per contro, il quantum degli importi fatturati alla TGE e versati da quest'ultima dipende *unicamente* dal risultato economico del consorzio. Dall'altro, il consorzio non concede alla TGE la possibilità di utilizzare beni del proprio patrimonio, fatturando a tal fine un corrispettivo. Piuttosto, l'importo fatturato discende dallo status di socio della TGE e dal conseguente obbligo di ripartizione degli utili e delle perdite.

12 Sentenza del 27 settembre 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punti 42 e 43); con ciò si intende la dipendenza della distribuzione dei dividendi dal risultato dell'esercizio societario.

13 Sentenza del 27 gennaio 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, punti 13 e 19).

14 Sentenza del 21 marzo 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, punto 40).

50. Contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione all'udienza, non siamo in presenza di una prestazione eseguita per conto terzi ai sensi dell'articolo 28 della direttiva IVA. Oggetto del procedimento principale è unicamente la fatturazione dei costi sorti in capo al consorzio per l'ottenimento di cessioni e prestazioni di servizi di terzi. Tali prestazioni di terzi sono tuttavia state fornite *nei confronti del consorzio stesso*. Esse erano funzionali all'attività economica del consorzio e non sono state erogate ai soci di quest'ultimo. Come illustrato espressamente dal giudice del rinvio, infatti, difetta al riguardo una prestazione del consorzio a favore dei propri soci. Di conseguenza, non ricorrono i requisiti di cui all'articolo 28 della direttiva IVA [«qualora (…) partecipi ad una prestazione di servizi»].

51. Dal principio di neutralità non risulta nulla di diverso.

52. Secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto a detrazione costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA ed è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche [15].

53. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche. A tal fine è tuttavia necessario, in linea di principio, che esse siano di per sé soggette all'IVA [16].

54. Poiché, alla luce dei suesposti rilievi, difetta già la realizzazione di una prestazione di servizi ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva IVA, il consorzio non era debitore dell'IVA per la «rifatturazione» dei costi generali della propria attività imprenditoriale, che lo stesso ha trasferito sui propri soci. L'IVA è stata pertanto versata erroneamente. Poiché tale imposta, dal punto di vista del diritto dell'Unione, non era dovuta, non vi è alcuno spazio per l'applicazione del principio di neutralità. Quest'ultimo non impone, nel caso di specie, di esonerare la TGE dall'IVA sulle somme versate al consorzio, laddove l'imposta non sia affatto dovuta dal punto di vista del diritto dell'Unione.

55. Occorre pertanto rilevare che il consorzio non fornisce alcuna prestazione di servizi nei confronti della TGE, idonea a fondare il diritto a detrazione di quest'ultima.

3. Luogo della prestazione

56. Il giudice del rinvio interroga la Corte anche in merito all'interpretazione degli articoli 44 e 45 della direttiva IVA, i quali stabiliscono il luogo della prestazione.

57. Ai sensi dell'articolo 44, primo periodo, della direttiva IVA, il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo è il luogo della sede dell'attività economica del *destinatario della prestazione*. 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 [17].

58. Da parte sua, il collegamento con la stabile organizzazione del destinatario della prestazione di cui all'articolo 44, secondo periodo, della direttiva IVA, è secondario e costituisce una deroga alla regola generale [18].

15 Sentenze del 27 settembre 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punto 27); del 12 settembre 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punti 26 e 27), e del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punti da 37 a 39).

16 Sentenze del 27 settembre 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, punto 27); del 12 settembre 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punto 27), e del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punto 39).

17 Sentenza del 16 ottobre 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punti da 53 a 55).

18 Sentenza del 16 ottobre 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punto 56).

59. Sebbene la Corte, nella causa Welmory, abbia precisato il rapporto fra questi due punti di collegamento, ciò che tuttavia rileva, sia ai sensi dell'articolo 44, primo periodo, sia ai sensi dell'articolo 44, secondo periodo, della direttiva IVA, è l'ottenimento di una prestazione di servizi da parte del soggetto passivo.

60. Come rilevato supra, difetta tuttavia, nel caso di specie, una prestazione di servizi. In assenza di una prestazione di servizi, non è pertanto possibile stabilire il luogo della prestazione.

61. Di conseguenza, non occorre risolvere sul punto la questione posta dal giudice nazionale.

VI. Conclusione

62. Alla luce delle suesposte considerazioni, suggerisco alla Corte di rispondere alla domanda di pronuncia pregiudiziale del Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [tribunale arbitrale tributario (commissione arbitrale amministrativa)] nei termini seguenti:

L'articolo 168 della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che, in assenza di una cessione di beni o di una prestazione di servizi imponibili, non sussiste il diritto alla detrazione dell'imposta nel caso in cui un Agrupamento Complementar de Empresas (consorzio sinergico di imprese) ripercuota i costi generali della propria attività imprenditoriale su una società di diritto straniero, socia del consorzio medesimo, anche qualora, in relazione a tali somme, sia stata erroneamente assolta l'IVA e sia stata emessa una fattura alla succursale residente della società socia del consorzio.