



## Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 11 de diciembre de 2014\*

«Procedimiento prejudicial — Impuestos indirectos — IVA — Sexta Directiva — Artículos 18 y 22 — Derecho a deducción — Adquisiciones intracomunitarias — Autoliquidación — Requisitos materiales — Requisitos formales — Incumplimiento de los requisitos formales»

En el asunto C-590/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Corte suprema di cassazione (Italia), mediante resolución de 7 de octubre de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de noviembre de 2013, en el procedimiento entre

**Idexx Laboratories Italia Srl**

y

**Agenzia delle Entrate,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por la Sra. C. Toader, en funciones de Presidente de Sala, y los Sres. E. Jarašiūnas y C.G. Fernlund (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. P. Cruz Villalón;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Idexx Laboratories Italia Srl, por el Sr. F. Tesauro, avvocato;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. G. De Socio, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y D. Recchia, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

\* Lengua de procedimiento: italiano.

## Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 18 y 22 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO L 376, p. 1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- 2 Dicha petición se ha presentado en el marco de dos litigios —acumulados por el órgano jurisdiccional remitente— entre Idexx Laboratories Italia Srl (en lo sucesivo, «Idexx») y la Agenzia delle Entrate — Ufficio di Milano 1 (Administración Tributaria — Oficina de Milán 1; en lo sucesivo, «Agenzia»), en relación, por un lado, con la liquidación con requerimiento de pago emitida por dicha Administración, que rectificaba la declaración a efectos del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») realizada por Idexx para el año 1998, y, por otro lado, con la desestimación de la solicitud de resolución de la controversia mediante regularización presentada por dicha sociedad.

### Marco jurídico

#### *Derecho de la Unión*

- 3 La Sexta Directiva contiene un título XVI *bis*, titulado «Régimen transitorio de tributación de los intercambios entre los Estados miembros», que se introdujo en ella mediante la Directiva 91/680 y que contiene, en particular, los artículos 28 *séptimo* a 28 *nono*.
- 4 El artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», establece lo siguiente:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»
- 5 En su redacción resultante del artículo 28 *séptimo* de la Sexta Directiva, el artículo 17, apartado 2, de ésta dispone cuanto sigue:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

  - a) el [IVA] debido o pagado por los bienes que le son o le serán entregados y por los servicios que le son o le serán prestados por otro sujeto pasivo deudor del Impuesto en el interior del país;
  - b) el [IVA] debido o pagado por los bienes importados en el interior del país;
  - c) el [IVA] debido conforme al artículo 5, apartado 7, letra a), al artículo 6, apartado 3 y al artículo 28 *bis*, apartado 6;
  - d) el [IVA] debido conforme al artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a).»

- 6 En su redacción resultante del artículo 28 séptimo de la Sexta Directiva, el artículo 18 de ésta, relativo a los «Requisitos formales y modalidades de ejercicio del derecho a deducir», establece lo siguiente en su apartado 1, letra d):

«Para poder ejercitar el derecho a la deducción el sujeto pasivo deberá:

[...]

- d) cuando esté obligado a pagar el impuesto por ser el destinatario o adquirente por aplicación del artículo 21, apartado 1, cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro».

- 7 Por lo que respecta a los deudores del IVA, el artículo 21, apartado 1, letra d), de la citada Directiva, en su redacción resultante del artículo 28 octavo de ésta, dispone que el IVA es debido en régimen interior «por la persona que efectúe una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta».

- 8 A tenor del artículo 22 de la Sexta Directiva, en su redacción resultante del artículo 28 nono de ésta, titulado «Obligaciones en régimen interior»:

«[...]

2.

- a) Los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del [IVA] y su control por la Administración fiscal.

b) [...]

Los sujetos pasivos deben llevar un registro de los materiales que les hayan sido expedidos desde otro Estado miembro, por o por cuenta de otro sujeto pasivo identificado a efectos del [IVA] en este otro Estado miembro, para la expedición a este último sujeto pasivo de un trabajo por encargo.

[...]

4.

- a) Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración dentro del plazo que fijen los Estados miembros. [...]

- b) En la declaración deben figurar todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar, incluyendo, en su caso, en la medida en que sea necesario para la determinación de la base imponible, el importe global de las operaciones gravadas por el impuesto y de las operaciones relativas a dichas deducciones, así como el importe de las operaciones exentas.

- c) En la declaración deben figurar también:

[...]

- por otra parte, el importe total, excluido el [IVA], de las adquisiciones intracomunitarias de bienes a que se refiere el artículo 28 *bis*, apartados 1 y 6, por las que fuese exigible el impuesto.

[...]

8. Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

[...]»

*Derecho italiano*

- 9 Lo esencial de las disposiciones pertinentes en materia de IVA se recoge, por un lado, en el Decreto del presidente della Repubblica n. 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Decreto n° 633 del Presidente de la República, sobre creación y regulación del impuesto sobre el valor añadido), de 26 de octubre de 1972 (suplemento ordinario de la GURI n° 292, de 11 de noviembre de 1972; en lo sucesivo, «DPR n° 633/72»), modificado en repetidas ocasiones y, por otro lado, en el decreto-legge n. 331 — armonizzazione delle disposizioni in materia di imposte sugli oli minerali, sull'alcole, sulle bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati e in materia di IVA con quelle recate da direttive CEE e modificazioni conseguenti a detta armonizzazione, nonché disposizioni concernenti la disciplina dei centri autorizzati di assistenza fiscale, le procedure dei rimborsi di imposta, l'esclusione dall'ILOR dei redditi di impresa fino all'ammontare corrispondente al contributo diretto lavorativo, l'istituzione per il 1993 di un'imposta erariale straordinaria su taluni beni ed altre disposizioni tributarie (Decreto-ley n° 331, por el que se armonizan las disposiciones en materia de impuestos sobre los aceites minerales, el alcohol, las bebidas alcohólicas y los tabacos manufacturados, así como las disposiciones en materia de IVA, con las disposiciones establecidas por la Directiva CEE, y se adoptan las modificaciones que derivan de esta armonización, así como las disposiciones referentes al régimen de los centros autorizados de asistencia tributaria, los procedimientos de reembolso del impuesto, la exclusión del ILOR de las rentas de las empresas hasta el importe correspondiente a las cargas profesionales directas, el establecimiento para el año 1993 de un impuesto de consumo extraordinario sobre determinados bienes, y otras disposiciones tributarias), de 30 de agosto de 1993 (GURI n° 203, de 30 de agosto de 1993), convalidado mediante la Ley n° 427, de 29 de octubre de 1993 (GURI n° 255, de 29 de octubre de 1993) (en lo sucesivo, «DL n° 331/93»).
- 10 Las disposiciones pertinentes por lo que se refiere a las modalidades y condiciones generales relativas a la facturación y al registro de las facturas y de las adquisiciones son las que figuran en los artículos 21, 23 y 25 del DPR n° 633/72.
- 11 Por lo que respecta al derecho a deducción sobre las operaciones intracomunitarias, el artículo 45 del DL n° 331/93 establece lo siguiente:

«Con arreglo a los artículos 19 y siguientes del [DPR n° 633/72] y sin perjuicio de las limitaciones que en ellos se establecen, el impuesto debido por las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas en el ejercicio de una actividad, oficio o profesión dará derecho a deducción.»
- 12 Según el artículo 46, apartado 1, del DL n° 331/93, titulado «Facturas de las operaciones intracomunitarias», el cesionario o el comitente deberán numerar y completar la factura relativa a la adquisición intracomunitaria indicando el contravalor en liras de la contraprestación y de los demás elementos constitutivos de la base imponible de la operación, calculada según el tipo aplicable a los bienes o servicios adquiridos.

13 Bajo el título «Registro de las operaciones intracomunitarias», el artículo 47 del DL n° 331/93 dispone lo siguiente:

«1. Las facturas relativas a las adquisiciones intracomunitarias contempladas en el artículo 38, apartados 2 y 3, letra b), y a las operaciones contempladas en el artículo 46, apartado 1, segunda frase, tras haber sido completadas conforme a la primera frase de ese mismo apartado, deberán anotarse separadamente, dentro del mes de recepción o posteriormente, pero en cualquier caso en el plazo de los quince días siguientes a su recepción, en el registro previsto en el artículo 23 del [DPR n° 633/72], según su orden de numeración y con referencia a su mes de recepción, indicado asimismo la contraprestación de las operaciones en divisa extranjera. Las facturas contempladas en el artículo 46, apartado 5, deberán anotarse dentro del mes de su emisión. Deberán también anotarse separadamente, en los plazos establecidos en las frases anteriores, en el registro previsto en el artículo 25 del mencionado Decreto, con referencia, respectivamente, al mes de recepción o de emisión.

2. Los contribuyentes a los que se refiere el artículo 22 del [DPR n° 633/72] podrán anotar las facturas mencionadas en el apartado 1 en el registro contemplado en el artículo 24 del citado Decreto en vez de en el registro de facturas emitidas, sin perjuicio de las prescripciones relativas a los plazos y modalidades indicadas en el apartado 1.

3. Los contribuyentes a los que se refiere el artículo 4, apartado 4, del [DPR n° 633/72] que no son sujetos pasivos del impuesto, deberán anotar, tras numerarlas por orden cronológico, las facturas mencionadas en el apartado 1 del presente artículo en un registro *ad hoc*, mantenido y conservado conforme al artículo 39 del [DPR n° 633/72], dentro del mes siguiente a aquél en el que las obtuvieron o en el mismo mes de emisión por lo que respecta a las facturas mencionadas en el artículo 46, apartado 5.

4. Las facturas relativas a las operaciones intracomunitarias mencionadas en el artículo 46, apartado 2, deberán anotarse separadamente en el registro previsto en el artículo 23 del [DPR n° 633/72], según el orden de numeración y con referencia a su fecha de emisión.

[...]»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

14 Durante 1998, Idexx efectuó adquisiciones intracomunitarias a una empresa francesa y a una sociedad holandesa, sin cumplir no obstante las formalidades exigidas por el Derecho nacional.

15 De la documentación remitida al Tribunal de Justicia resulta que Idexx no había anotado en el registro IVA determinadas facturas emitidas por la sociedad francesa.

16 En cuanto a las facturas emitidas por la sociedad holandesa, no habían sido inscritas en el registro de facturas emitidas de Idexx, sino únicamente en su registro de compras con la indicación «IVA excluido».

17 Tras una inspección efectuada por la Agenzia en el año 2000, ésta consideró que dichas operaciones constituían adquisiciones intracomunitarias sujetas al IVA y, como tales, al régimen de autoliquidación. En dicho contexto, la Agenzia levantó acta contra Idexx por no haber cumplido la normativa italiana relativa al registro de las operaciones intracomunitarias.

- 18 A raíz de dicha acta, la Agenzia notificó a Idexx, el 27 de mayo de 2004, un requerimiento de pago del IVA correspondiente a 1998 y de una cantidad equivalente al 100 % del impuesto, como sanción por incumplir las obligaciones establecidas en los artículos 46 y 47 del DL n° 331/93. Dicha Administración desestimó después la solicitud de resolución de la controversia mediante regularización presentada por Idexx.
- 19 Esta sociedad interpuso dos recursos distintos contra la liquidación y la denegación de su solicitud de resolución de la controversia. Mediante dos resoluciones, la Commissione tributaria provinciale di Milano estimó los dos recursos y, por lo tanto, anuló el requerimiento de pago y la desestimación de la solicitud de resolución.
- 20 La Agenzia apeló dichas resoluciones y la Commissione tributaria regionale della Lombardia estimó la apelación. Este tribunal señaló que las disposiciones de Derecho italiano relativas a las adquisiciones intracomunitarias, en particular, los artículos 46 y 47 del DL n° 331/93, obligaban al cesionario o al comitente no sólo a numerar y completar la factura en el momento de la adquisición intracomunitaria con todos los elementos constitutivos de la base imponible de la operación, sino también a anotar separadamente dentro de plazo las facturas así completadas en los diferentes registros mencionados en los artículos 23 y 25 del DPR n° 633/72.
- 21 Consideró que la falta de registro no era un incumplimiento formal, sino material y que constituía una infracción que podía justificar una rectificación y/o un requerimiento de pago.
- 22 Idexx interpuso dos recursos de casación ante la Corte di cassazione, que decidió acumular los dos asuntos. En sus recursos de casación, dicha sociedad invocó dos motivos idénticos reprochando a la Commissione tributaria regionale della Lombardia haber calificado ilegalmente de «incumplimiento sustancial» el hecho de que no se emitieran ni se registraran las facturas en el marco de adquisiciones intracomunitarias.
- 23 Idexx sostiene que las adquisiciones intracomunitarias no tienen efectos sustanciales, puesto que no generan deudas ni créditos fiscales, sino únicamente deudas y créditos «aparentes», así como unas obligaciones formales de inscripción de una cuenta de orden en los dos registros IVA, sin consecuencias materiales.
- 24 Por consiguiente, considera que el incumplimiento de tales obligaciones no permite a la Agenzia rectificar la declaración del IVA del adquirente y reclamarle el pago de un impuesto que únicamente sería teórico, ignorando el derecho a deducción que, en el presente caso, no podía discutirse.
- 25 El órgano jurisdiccional remitente estima que la respuesta a los litigios pendientes ante él depende de la interpretación que se dé a la sentencia Ecotrade (C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267). Manifiesta que esta sentencia ha sido objeto de dos interpretaciones diferentes, coexistentes, en la Corte di cassazione y, por lo tanto, en el ordenamiento jurídico nacional, que conducen a dos enfoques distintos.
- 26 Según un primer enfoque, el derecho a deducción requiere que se cumplan las obligaciones de autofacturación y de registro establecidas en el marco del régimen de autoliquidación en las normas nacionales y en el Derecho de la Unión, por considerar que se trata de obligaciones materiales.
- 27 Según el segundo enfoque, el derecho a deducción nacería en el momento en el que es exigible el IVA, es decir, no a raíz del cumplimiento de las formalidades previstas para el ejercicio de dicho derecho, sino, en principio, en el momento de realizar la operación de cesión de bienes o de la prestación de servicios. Por lo tanto, el incumplimiento de las obligaciones formales que se imponen al sujeto pasivo a efectos de ejercitar tal derecho no podría implicar la pérdida del propio derecho, desde el momento en que se demuestre, también por otros medios, que la cantidad debida fue efectivamente abonada y

que no se discuten los elementos constitutivos del derecho a deducción. No obstante, el incumplimiento de las obligaciones formales podría justificar, en determinados casos, la aplicación de multas administrativas.

28 En estas circunstancias, la Corte di cassazione decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) Los principios establecidos por el [Tribunal de Justicia] en su sentencia [Ecotrade (EU:C:2008:267)], según los cuales los artículos 18, apartado 1, letra d), y 22 de la [Sexta Directiva] se oponen a una práctica de rectificación de las declaraciones y de recaudación del [IVA] que sanciona el incumplimiento, por una parte, de las obligaciones derivadas de las formalidades establecidas en la legislación nacional con arreglo al artículo 18, apartado 1, letra d), de dicha Directiva y, por otra parte, de las obligaciones de contabilidad y de declaración derivadas del artículo 22, apartados 2 y 4, respectivamente, de dicha Directiva con la denegación del derecho a deducción cuando se aplique el régimen de autoliquidación ¿son también aplicables en un supuesto de incumplimiento total de las obligaciones previstas en esa misma normativa cuando no quepa duda acerca de la condición de sujeto obligado al pago del impuesto y de su derecho a deducción?
- 2) En los supuestos de autoliquidación previstos en materia de IVA, las expresiones “obbligo sostanziale”, “substantive requirements” y “exigences de fond” utilizadas por el Tribunal de Justicia en las distintas versiones lingüísticas de la sentencia [Ecotrade (EU:C:2008:267)], ¿hacen referencia a la necesidad del pago del IVA, a la asunción de la deuda tributaria o a la concurrencia de las condiciones materiales que justifican que el sujeto pasivo esté obligado al pago de dicho impuesto y que regulan el derecho a deducción que tiene por objeto salvaguardar el principio de neutralidad de dicho impuesto, común en toda la Unión, por ejemplo, que las adquisiciones sean inherentes al desarrollo de la actividad, la sujeción al impuesto y la deducibilidad plena?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

- 29 Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que es preciso examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si los artículos 18, apartado 1, letra d), y 22 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que contienen requisitos formales del derecho a deducción o, por el contrario, requisitos materiales cuyo incumplimiento, en circunstancias como aquellas de que se trata en el litigio principal, daría lugar a la pérdida de ese derecho.
- 30 Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA devengado o pagado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión (sentencia Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, apartado 23 y jurisprudencia citada).
- 31 Como ha subrayado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones, dicho derecho forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En particular, se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véase, en este sentido, la sentencia Tóth, EU:C:2012:549, apartado 24 y jurisprudencia citada).
- 32 El régimen de deducciones así establecido tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades

económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA (sentencias Tóth, EU:C:2012:549, apartado 25 y jurisprudencia citada, y Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 31 y jurisprudencia citada).

- 33 En el marco de las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetos a imposición, es preciso recordar, en primer lugar, que, con arreglo al régimen de autoliquidación instaurado en el artículo 21, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva, no procede ningún pago de IVA entre el prestador y el destinatario de servicios, el cual es deudor del IVA soportado por las operaciones realizadas, a la vez que, en principio, puede deducir tal impuesto, de manera que no se debe ningún importe a la Administración Tributaria.
- 34 En segundo lugar, cuando se aplica el régimen de autoliquidación, el artículo 18, apartado 1, letra d), de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros establecer las formalidades relativas a las modalidades de ejercicio del derecho a deducir.
- 35 Sin embargo, las formalidades establecidas de este modo por el Estado miembro en cuestión y que deben ser respetadas por el sujeto pasivo para poder ejercitar tal derecho no pueden exceder de lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de autoliquidación se ha aplicado correctamente (sentencias Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, apartado 50, y Fatorie, EU:C:2014:50, apartado 34 y jurisprudencia citada).
- 36 Además, a efectos de la aplicación del IVA y de su control por la Administración Tributaria, el artículo 22 de la Sexta Directiva establece determinadas obligaciones que incumben a los sujetos pasivos deudores de este impuesto, como llevar una contabilidad y presentar una declaración. En virtud del apartado 8 de este artículo, los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude.
- 37 No obstante, tales medidas no pueden ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos ni deben cuestionar la neutralidad del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 26 y jurisprudencia citada, y Ecotrade, EU:C:2008:267, apartado 66 y jurisprudencia citada).
- 38 En tercer lugar, del apartado 63 de la sentencia Ecotrade (EU:C:2008:267) y de la jurisprudencia ulterior del Tribunal de Justicia (véanse, entre otras, las sentencias Uszodaépitő, C-392/09, EU:C:2010:569, apartado 39; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, apartado 42; EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 62, y Fatorie, EU:C:2014:50, apartado 35) resulta que, en el marco del régimen de autoliquidación, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del impuesto soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando el sujeto pasivo haya omitido determinados requisitos formales.
- 39 La situación podría ser distinta si el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (sentencia EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, apartado 71 y jurisprudencia citada).
- 40 En consecuencia, desde el momento en que la Administración Tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer —por lo que respecta al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA— requisitos adicionales cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (véase, en este sentido, la sentencia EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, apartado 62 y jurisprudencia citada).
- 41 Sobre este particular, es preciso puntualizar que los requisitos materiales del derecho a deducción son los que regulan el propio fundamento y el alcance de este derecho, como se establecen en el artículo 17 de la Sexta Directiva, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir» (véanse, en este sentido, las sentencias Comisión/Países Bajos, C-338/98, EU:C:2001:596, apartado 71; Dankowski,



C-438/09, EU:C:2010:818, apartados 26 y 33; Comisión/Hungría, C-274/10, EU:C:2011:530, apartado 44, y Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, apartados 43 y 44).

- 42 Los requisitos formales de dicho derecho regulan, en cambio, las modalidades y el control del ejercicio de éste así como el buen funcionamiento del sistema del IVA, como las obligaciones relativas a la contabilidad, la facturación y la declaración. Estos requisitos se recogen en los artículos 18 y 22 de la Sexta Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias Comisión/Países Bajos, EU:C:2001:596, apartado 71; Collée, EU:C:2007:549, apartados 25 y 26; Ecotrade, EU:C:2008:267, apartados 60 a 65; Nidera Handelscompagnie, EU:C:2010:627, apartados 47 a 51; Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, EU:C:2012:107, apartados 41 y 48, y Tóth, EU:C:2012:549, apartado 33).
- 43 Por lo que respecta a las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetos a imposición, los requisitos materiales exigen, como se desprende del artículo 17, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva, que dichas adquisiciones hayan sido realizadas por un sujeto pasivo, que éste sea también el deudor del IVA correspondiente a dichas adquisiciones y que los bienes de que se trate se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas.
- 44 De la resolución de remisión se desprende que, en el asunto principal, la Agenzia disponía de todos los datos necesarios para determinar que se cumplían dichos requisitos materiales.
- 45 En estas circunstancias, de todas las consideraciones anteriores resulta que no se puede denegar a Idexx el derecho a deducción —contemplado en el artículo 17, apartado 2, letra d), de la Sexta Directiva— del IVA devengado, relativo a las adquisiciones intracomunitarias de que se trata en el litigio principal, por el motivo de que no cumplió las obligaciones derivadas de las formalidades establecidas en la legislación nacional adoptada con arreglo a los artículos 18, apartado 1, letra d), y 22 de la Sexta Directiva. Tal derecho a deducción nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.
- 46 Habida cuenta de estas consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que los artículos 18, apartado 1, letra d), y 22 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que contienen requisitos formales del derecho a deducción cuyo incumplimiento, en circunstancias como aquellas de que se trata en el litigio principal, no puede dar lugar a la pérdida de ese derecho.

## Costas

- 47 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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 Octava) declara:

**Los artículos 18, apartado 1, letra d), y 22 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, deben interpretarse en el sentido de que contienen requisitos formales del derecho a deducción cuyo incumplimiento, en circunstancias como aquellas de que se trata en el litigio principal, no puede dar lugar a la pérdida de ese derecho.**

Firmas