

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA***Sentencia de 3 de abril de 2025**Sala 10.<sup>a</sup>**Asuntos n.º C-164/24***SUMARIO:**

**IVA. Sanciones. Baja del sujeto pasivo en el registro de identificación a efectos del IVA. Principio de proporcionalidad.** Al elegir las sanciones, los Estados miembros están obligados a respetar el principio de efectividad, que exige el establecimiento de sanciones efectivas y disuasorias para luchar contra las infracciones de las normas armonizadas en materia de IVA y proteger los intereses financieros de la Unión. Sin embargo, la baja en el registro del IVA prevista por la normativa nacional respecto de los sujetos pasivos que incumplan sus obligaciones en materia de dicho impuesto, sin analizar la naturaleza de las infracciones cometidas, no puede considerarse una sanción que respete los principios de proporcionalidad, neutralidad fiscal y el de buena administración y efectividad. Una normativa que permite a las autoridades tributarias dar de baja a un sujeto pasivo en el registro del IVA sin imponer a dichas autoridades la obligación de examinar de manera exhaustiva la conducta de ese sujeto pasivo para apreciar si existe un riesgo para la recaudación tributaria y una probabilidad de fraude del IVA va más allá de lo necesario para garantizar la recaudación de la totalidad del IVA y para luchar contra el fraude del impuesto. Sin un examen exhaustivo de la conducta del sujeto pasivo de que se trate, es imposible conocer con certeza la naturaleza y el alcance del eventual fraude fiscal cometido por este y, por consiguiente, evaluar si la baja de dicho sujeto pasivo en el registro del IVA constituye una sanción adecuada para garantizar la recaudación de la totalidad del IVA y para luchar contra el fraude del impuesto. Una sanción consistente en dar de baja en el registro del IVA a un sujeto pasivo, sin prohibirle formalmente el ejercicio de la actividad sujeta al IVA para la que ese sujeto pasivo se dio de alta en ese registro, puede dar lugar a un cuestionamiento constante y reiterado de la situación fiscal tanto del propio sujeto pasivo como de los adquirentes de bienes y de los destinatarios de los servicios que presta. Por tanto, tal sanción tampoco puede considerarse conforme con el principio de seguridad jurídica. Los arts. 213.1 (párrafo primero) y 273 de la Directiva del IVA, así como los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que, tal como es interpretada por las autoridades tributarias y por los órganos jurisdiccionales nacionales, prevé la posibilidad de que la autoridad tributaria competente dé de baja en el registro del IVA a un sujeto pasivo por haber incumplido sus obligaciones en materia de IVA, sin analizar la naturaleza de las infracciones cometidas y la conducta del sujeto pasivo de que se trate.

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

En el asunto C-164/24,  
que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Veliko Tarnovo, Bulgaria), mediante resolución de 20 de febrero de 2024, recibida en el Tribunal de Justicia el 1 de marzo de 2024, en el procedimiento entre

**Cityland EOOD**

y

**Direktor na Direksia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika — Veliko Tarnovo,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),  
integrado por el Sr. D. Gratsias, Presidente de Sala, la Sra. M. L. Arastey Sahún (Ponente),  
Presidenta de la Sala Quinta, y el Sr. B. Smulders, Juez;  
Abogada General: Sra. J. Kokott;  
Secretario: Sr. A. Calot Escobar;  
habiendo considerado los escritos obrantes en autos;  
consideradas las observaciones presentadas:  
— en nombre de Cityland EOOD, por el Sr. B. Velez, advokat;

Síguenos en...



- en nombre del Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika — Veliko Tarnovo, por el Sr. B. M. Nikolov;
  - en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. P. Carlin y D. Drambozova, en calidad de agentes;
- vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogada General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;  
dicta la siguiente

### **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 213 y 273 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 (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017 (DO 2017, L 348, p. 7) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Cityland EOOD y el Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika — Veliko Tarnovo (Director de la Dirección de Recursos y Gestión en Materia Tributaria y de Seguridad Social de Veliko Tarnovo, Bulgaria; en lo sucesivo, «Director») en relación con la baja de Cityland en el registro del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

### **Marco jurídico**

#### **Derecho de la Unión**

3 El artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA enumera las operaciones sujetas al IVA.

4 El artículo 213, apartado 1, párrafo primero, de la citada Directiva dispone lo siguiente: «Los sujetos pasivos deberán declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos.»

5 El artículo 214, apartado 1, de la referida Directiva establece lo siguiente: «Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que las personas siguientes sean identificadas con un número individual:

[...].»

6 El artículo 273 de dicha Directiva tiene la siguiente redacción:

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

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

7 El título XII de la Directiva del IVA incluye un capítulo 6, que contiene una sección 2, titulada «Régimen especial aplicable a los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad [Europea]», de la que forman parte los artículos 362 y 363 de dicha Directiva.

8 El artículo 362 de la citada Directiva dispone lo siguiente:

«El Estado miembro de identificación asignará al sujeto pasivo no establecido en la Comunidad un número de identificación individual a efectos del IVA para la aplicación de este régimen especial y le comunicará dicho número por vía electrónica. [...].»

9 El artículo 363 de la Directiva del IVA tiene la siguiente redacción:

«El Estado miembro de identificación excluirá del registro de identificación al sujeto pasivo no establecido en la Comunidad:

[...]

d) si este incumple sistemáticamente las normas del régimen especial.»

10 Este capítulo 6 incluye una sección 4, titulada «Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países», en la que figuran los artículos 369 *octodecies* y 369 *novodecies* de la Directiva del IVA.

11 A tenor del artículo 369 *octodecies* de dicha Directiva:

«1. El Estado miembro de identificación asignará al sujeto pasivo que se acoja al presente régimen especial un número de identificación individual a efectos del IVA para la aplicación del presente régimen especial y le informará del mismo por vía electrónica.

[...]

4. El número de identificación a efectos del IVA asignado de conformidad con los apartados 1, 2 y 3 se utilizará exclusivamente a los efectos del presente régimen especial.»

12 El artículo 369 *novodecies* de esta misma Directiva establece lo siguiente:

«1. El Estado miembro de identificación eliminará del registro de identificación al sujeto pasivo que no recurra a un intermediario en los siguientes casos:

[...]

d) si [el sujeto pasivo] incumple sistemáticamente las normas relativas al presente régimen especial.»

### **Derecho búlgaro**

13 A tenor del artículo 106 de la Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido) (DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «ZDDS»):

«(1) La cancelación registral (baja en el registro) conforme a la presente Ley es un procedimiento que da lugar a que una persona, a partir del momento de su baja en el registro, deje de estar facultada para facturar el IVA y para deducir el impuesto soportado, a menos que la presente Ley prevea otra cosa.

(2) Se producirá la cancelación registral:

1. a instancia de la persona registrada, siempre que exista un motivo que justifique la baja — forzosa o voluntaria— en el registro;

2. a instancia del organismo competente en materia de recaudación, siempre que:

a) haya comprobado la existencia de un motivo para la baja forzosa en el registro;

b) concorra uno de los casos contemplados en el artículo 176.»

14 El artículo 176 de la ZDDS establece lo siguiente:

«El organismo competente en materia de recaudación podrá denegar o cancelar la inscripción registral de una persona que:

[...]

3. incumpla de forma sistemática las obligaciones que le incumben en virtud de la presente Ley;

[...]».

15 Con arreglo al apartado 1 de las disposiciones adicionales de la ZDDS:

«A efectos de la presente Ley, se entenderá por:

[...]

42. “Infracción sistemática”: una infracción cometida en el plazo de un año desde la entrada en vigor de la resolución administrativa por la que se haya sancionado a una persona por una infracción de la misma naturaleza.

[...]»

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

16 Cityland es una sociedad búlgara que operó en el sector de la construcción hasta el año 2019.

17 En 2022, esta sociedad fue objeto de una inspección tributaria a raíz de la cual el organ po prihodite pri Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Veliko Tarnovo (Servicio de Recaudación de la Dirección Territorial de la Agencia Nacional de Recaudación de Veliko Tarnovo, Bulgaria), mediante resolución de 27 de septiembre de 2022, dio de baja a Cityland en el registro del IVA, de conformidad con el artículo 176, punto 3, de la ZDDS.

18 Dicho servicio concluyó que la citada sociedad había incumplido sistemáticamente sus obligaciones derivadas de la ZDDS, al no haber abonado el IVA declarado y adeudado correspondiente a un total de cinco períodos impositivos, comprendidos entre el 1 de septiembre de 2013 y el 30 de junio de 2018.

19 Mediante resolución de 19 de diciembre de 2022, el Director confirmó la resolución de 27 de septiembre de 2022.

20 En su resolución, declaró que las deudas impagadas por Cityland en concepto de IVA correspondientes al período impositivo de septiembre de 2013 ascendían a 4 144,59 levas búlgaras (BGN); las correspondientes al período impositivo de mayo de 2017, a 0,46 BGN; las relativas al período impositivo de marzo de 2018, a 365,50 BGN; las del período impositivo de abril de 2018, a 49,66 BGN, y las correspondientes al período impositivo de junio de 2018, a 27 506,73 BGN.

21 Durante el procedimiento que dio lugar a la adopción de dicha resolución, Cityland sostuvo que el IVA en cuestión, que había sido declarado pero no pagado, procedía de las facturas

emitidas a favor de Terem Ivaylo EOOD, que eran objeto de un procedimiento judicial debido que esta no había abonado el IVA que figuraba en ellas. A raíz de una impugnación por parte de Cityland de las apreciaciones hechas por la autoridad tributaria de primer grado, el Director concluyó que el IVA adeudado objeto de controversia se había pagado el 27 de octubre de 2022 y que solo quedaban por pagar intereses por importe de 6 264,02 BGN.

22 El Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Veliko Tarnovo, Bulgaria), que es el órgano jurisdiccional remitente, conoce de un recurso interpuesto por Cityland contra la resolución de 19 de diciembre de 2022. Dicho órgano jurisdiccional alberga dudas en cuanto a la conformidad con el Derecho de la Unión de la normativa búlgara que prevé la posibilidad de dar de baja a una sociedad en el registro del IVA, en la medida en que la Directiva del IVA no contempla, a su parecer, la facultad de excluir a un sujeto pasivo del sistema del IVA.

23 Afirma que la normativa búlgara no establece la obligación de las autoridades tributarias competentes de examinar de manera exhaustiva la conducta de un sujeto pasivo para llegar a la conclusión de que existe un riesgo para la recaudación tributaria y una probabilidad de fraude fiscal. En cambio, la mera apreciación de tres infracciones de carácter formal de las normas en materia de IVA —concretamente, la presentación extemporánea de una declaración fiscal, el pago con retraso del IVA o la expedición tardía de una factura de IVA— es suficiente para excluir a tal sujeto pasivo del sistema del IVA.

24 En el presente asunto, las autoridades tributarias competentes habían dejado constancia, según el órgano jurisdiccional remitente, del carácter sistemático de las infracciones cometidas por Cityland, considerando un período continuo de casi diez años y una serie de incumplimientos relativos a cantidades insignificantes de IVA no pagado, como, por lo que respecta al año 2017, un importe de 0,46 BGN.

25 En estas circunstancias, el Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Veliko Tarnovo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Vulneran los artículos 106, apartado 2, punto 2, letra b), y 176, punto 3, de la [ZDDS] el artículo 213, apartado 1, [párrafo primero,] de la Directiva [del IVA]?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿tiene efecto directo el artículo 213, apartado 1, [párrafo primero,] de la Directiva [del IVA]?

3) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial, ¿permiten los artículos 213, apartado 1, [párrafo primero,] y 273 de la Directiva [del IVA], así como los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, la exclusión de sujetos pasivos del sistema del IVA en caso de comisión de infracciones jurídicas de carácter formal, sin tener en cuenta la duración y el momento de la infracción, la naturaleza de la misma, el posterior comportamiento de la persona o la existencia de otras circunstancias subjetivas, tales como un litigio mercantil sobre la inobservancia del plazo de pago de un impuesto adeudado?

4) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial, ¿permiten los artículos 213, apartado 1, [párrafo primero,] y 273 de la Directiva [del IVA], así como el principio de proporcionalidad, la exclusión de un sujeto pasivo del sistema del IVA, al tiempo que se le cobran intereses de demora por el incumplimiento del plazo de pago del impuesto declarado, sin que el organismo competente en materia de recaudación esté obligado a examinar el carácter y la naturaleza de la actividad de la sociedad, así como su comportamiento como sujeto pasivo o la gravedad de cada una de las medidas propuestas?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

26 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 213, apartado 1, párrafo primero, y 273 de la Directiva del IVA, así como los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que, tal como es interpretada por las autoridades tributarias y por los órganos jurisdiccionales nacionales, prevé la posibilidad de que la autoridad tributaria competente dé de baja en el registro del IVA a un sujeto pasivo por haber incumplido sus obligaciones en materia de IVA, sin analizar la naturaleza de las infracciones cometidas y la conducta del sujeto pasivo de que se trate.

27 Para dar respuesta a estas cuestiones prejudiciales, debe recordarse que, conforme al artículo 213, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA, los sujetos pasivos deben declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos. El artículo 214, apartado 1, de la misma Directiva obliga a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para que los sujetos pasivos sean identificados con un número individual.

28 El objetivo esencial de la identificación de los sujetos pasivos prevista en el artículo 214 de dicha Directiva es garantizar el buen funcionamiento del sistema del IVA. A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la asignación de un número de identificación a efectos del IVA prueba el estatuto fiscal del sujeto pasivo con vistas a la aplicación del IVA y facilita el control de los sujetos pasivos con miras a la correcta recaudación del impuesto (sentencia de 14 de marzo de 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, apartados 18 y 19 y jurisprudencia citada).

29 El número de identificación a efectos del IVA constituye una importante prueba de las operaciones efectuadas. En efecto, la Directiva del IVA exige en varias disposiciones —relativas, en particular, a la facturación, a la declaración y al estado recapitulativo— que dicho número de identificación del sujeto pasivo, del adquirente de los bienes o del prestatario de servicios se mencione obligatoriamente en esos documentos (sentencia de 14 de marzo de 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, apartado 20).

30 El Tribunal de Justicia ha declarado que, por una parte, de los artículos 213 y 214 de la Directiva del IVA resulta que los Estados miembros disponen de un cierto margen de apreciación cuando adoptan medidas para garantizar la identificación de los sujetos pasivos a efectos del IVA y, por otra parte, que este margen de apreciación no es ilimitado. En efecto, si bien un Estado miembro puede denegar a un sujeto pasivo la asignación de un número individual, no puede hacerse uso de dicha facultad sin un motivo legítimo (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de marzo de 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, apartados 22 y 23, y de 18 de noviembre de 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, apartado 41).

31 En cambio, por lo que respecta a la adopción de medidas destinadas a dar de baja números de identificación a efectos del IVA anteriormente asignados, debe precisarse que la Directiva del IVA no contiene disposiciones que autoricen con carácter general a los Estados miembros a contemplar, en sus normativas nacionales, la baja en el registro del IVA.

32 Es cierto que los artículos 363 y 369 *novodecies* de dicha Directiva enumeran los casos en los que el Estado miembro da de baja a un sujeto pasivo del registro de identificación previsto en el marco del régimen especial aplicable a los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Unión o del previsto en el marco del régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países. Esta baja tiene lugar, en particular, cuando el sujeto pasivo incumple sistemáticamente las normas relativas al régimen especial de que se trate. No obstante, tal baja no se refiere al número de identificación a efectos del IVA asignado en virtud del artículo 214 de la citada Directiva, sino únicamente al número de identificación atribuido al sujeto pasivo a los efectos de esos regímenes especiales, como se desprende de los artículos 362 y 369 *octodecies* de esa misma Directiva.

33 Dicho esto, por una parte, los artículos 17, apartado 1, letra c), y 23 del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DO 2010, L 268, p. 1), hacen referencia a los números de identificación a efectos del IVA asignados que han dejado de ser válidos y, en particular, a los números dados de baja en el supuesto de que las personas hayan declarado datos falsos para obtener la identificación a efectos del IVA o no hayan comunicado cambios en sus datos.

34 Por otra parte, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, de los artículos 2 y 273 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 4 TUE, apartado 3, se deriva que los Estados miembros tienen la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA devengado se perciba íntegramente en sus territorios respectivos y para luchar contra el fraude (sentencias de 2 de mayo de 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, apartado 26, y de 17 de mayo de 2023, Cezam, C-418/22, EU:C:2023:418, apartado 26).

35 Además, según jurisprudencia también reiterada del Tribunal de Justicia, los Estados miembros tienen un interés legítimo en adoptar las medidas apropiadas para proteger sus intereses financieros, y la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA (sentencia de 14 de marzo de 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, apartado 28 y jurisprudencia citada).

36 A la luz de las disposiciones y de la jurisprudencia mencionadas en los apartados 30 a 35 de la presente sentencia, procede considerar que, en el ejercicio de su margen de apreciación en relación con la adopción de medidas destinadas a garantizar la correcta recaudación del impuesto y a prevenir el fraude, los Estados miembros pueden, en su caso, prever la baja de un sujeto pasivo en el registro del IVA.

37 En la medida en que de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que la normativa nacional controvertida en el litigio principal, que contempla la baja de un sujeto pasivo en el registro del IVA, se concibe como una sanción impuesta a ese sujeto pasivo por el incumplimiento reiterado de sus obligaciones en materia de IVA, debe recordarse que, a falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de inobservancia de los requisitos fijados por un régimen establecido mediante dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas (sentencia de 17 de mayo de 2023, Cezam, C-418/22, EU:C:2023:418, apartado 27 y jurisprudencia citada).

38 No obstante, están obligados a ejercer esta competencia, por una parte, respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad y el de neutralidad fiscal (sentencia de 17 de mayo de 2023, Cezam, C-418/22, EU:C:2023:418, apartado 27 y jurisprudencia citada). Para apreciar si una sanción es conforme con el principio de proporcionalidad, es preciso tener en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se reprime con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía (sentencia de 11 de abril de 2024, Legafact, C-122/23, EU:C:2024:293, apartado 42 y jurisprudencia citada).

39 Por otra parte, en el ejercicio de estas competencias, los Estados miembros deben velar por que se respeten las exigencias derivadas del derecho a una buena administración, derecho que refleja un principio general del Derecho de la Unión, que es aplicable en el marco de un procedimiento de inspección tributaria (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de mayo de 2024, Slovenské Energetické Strojárne, C-746/22, EU:C:2024:403, apartado 50).

40 Asimismo, debe recordarse que, al elegir las sanciones, los Estados miembros están obligados a respetar el principio de efectividad, que exige el establecimiento de sanciones efectivas y disuasorias para luchar contra las infracciones de las normas armonizadas en materia de IVA y proteger los intereses financieros de la Unión (sentencia de 11 de abril de 2024, Legafact, C-122/23, EU:C:2024:293, apartado 43 y jurisprudencia citada).

41 Pues bien, la baja en el registro del IVA prevista por la normativa nacional respecto de los sujetos pasivos que incumplan sus obligaciones en materia de dicho impuesto, sin analizar la naturaleza de las infracciones cometidas, no puede considerarse una sanción que respete los principios y las exigencias mencionados en los apartados 38 a 40 de la presente sentencia.

42 En efecto, habida cuenta del importante papel, recordado en los apartados 28 y 29 de la presente sentencia, que desempeña el número de identificación a efectos del IVA en lo que respecta a la prueba del estatuto fiscal del sujeto pasivo y de la realidad de las operaciones efectuadas, los adquirentes de bienes y los destinatarios de servicios prestados por un sujeto pasivo que ha sido dado de baja en el registro del IVA y que, por tanto, no dispone de un número de identificación válido a efectos del IVA no tendrán, en particular, la certeza de poder demostrar que tienen derecho a deducir el IVA soportado en el contexto de esa entrega de bienes o de esa prestación de servicios.

43 En estas circunstancias, los potenciales adquirentes de bienes y destinatarios de servicios podrían verse disuadidos de efectuar operaciones con un sujeto pasivo que ha sido dado de baja en el registro del IVA.

44 Esta consecuencia negativa práctica de la baja en el registro del IVA supone que el sujeto pasivo podría verse obligado a poner fin a su actividad y se asemeja, por tanto, a una prohibición temporal o permanente de ejercer dicha actividad. De ello se deduce que si la baja en el registro del IVA se concibe como una sanción por el incumplimiento reiterado, por parte del sujeto pasivo, de sus obligaciones en materia de IVA, se trataría de una sanción particularmente severa.

45 De conformidad con la jurisprudencia citada en el apartado 38 de la presente sentencia, tal sanción no puede considerarse conforme con el principio de proporcionalidad, en la medida en que se impone sin examinar la naturaleza y la gravedad de las infracciones cometidas por el sujeto pasivo con el fin de determinar si una sanción tan severa está justificada o si, en las circunstancias que hayan llevado a la imposición de tal sanción, sería suficiente otra sanción menos severa.

46 En efecto, una normativa que permite a las autoridades tributarias dar de baja a un sujeto pasivo en el registro del IVA sin imponer a dichas autoridades la obligación de examinar de manera exhaustiva la conducta de ese sujeto pasivo para apreciar si existe un riesgo para la recaudación tributaria y una probabilidad de fraude del IVA va más allá de lo necesario para garantizar la recaudación de la totalidad del IVA y para luchar contra el fraude del impuesto.

47 Sin un examen exhaustivo de la conducta del sujeto pasivo de que se trate, es imposible conocer con certeza la naturaleza y el alcance del eventual fraude fiscal cometido por este y, por

consiguiente, evaluar si la baja de dicho sujeto pasivo en el registro del IVA constituye una sanción adecuada para garantizar la recaudación de la totalidad del IVA y para luchar contra el fraude del impuesto.

48 Además, en lo que atañe a las exigencias que derivan del derecho a una buena administración mencionadas en el apartado 39 de la presente sentencia, el Tribunal de Justicia ha declarado que una autoridad administrativa como la autoridad tributaria nacional debe proceder, en el marco de las obligaciones de comprobación que le incumben, a un examen diligente e imparcial de todos los aspectos pertinentes, de modo que se asegure de que dispone, al adoptar su decisión, de los datos más completos y fiables posibles para ello (sentencia de 16 de mayo de 2024, Slovenské Energetické Strojárne, C-746/22, EU:C:2024:403, apartado 50 y jurisprudencia citada).

49 Por último, es preciso recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio de seguridad jurídica exige que no pueda cuestionarse indefinidamente la situación fiscal del sujeto pasivo en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria (sentencia de 5 de diciembre de 2024, Modexel, C-680/23, EU:C:2024:1000, apartado 34 y jurisprudencia citada).

50 Pues bien, del apartado 42 de la presente sentencia se desprende que una sanción consistente en dar de baja en el registro del IVA a un sujeto pasivo, sin prohibirle formalmente el ejercicio de la actividad sujeta al IVA para la que ese sujeto pasivo se dio de alta en ese registro, puede dar lugar a un cuestionamiento constante y reiterado de la situación fiscal tanto del propio sujeto pasivo como de los adquirentes de bienes y de los destinatarios de los servicios que presta. Por tanto, tal sanción tampoco puede considerarse conforme con el principio de seguridad jurídica.

51 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales que los artículos 213, apartado 1, párrafo primero, y 273 de la Directiva del IVA, así como los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que, tal como es interpretada por las autoridades tributarias y por los órganos jurisdiccionales nacionales, prevé la posibilidad de que la autoridad tributaria competente dé de baja en el registro del IVA a un sujeto pasivo por haber incumplido sus obligaciones en materia de IVA, sin analizar la naturaleza de las infracciones cometidas y la conducta del sujeto pasivo de que se trate.

#### **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 Décima) declara:

**Los artículos 213, apartado 1, párrafo primero, y 273 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 (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, así como los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que**

**se oponen a una normativa nacional que, tal como es interpretada por las autoridades tributarias y por los órganos jurisdiccionales nacionales, prevé la posibilidad de que la autoridad tributaria competente dé de baja en el registro del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a un sujeto pasivo por haber incumplido sus obligaciones en materia de IVA, sin analizar la naturaleza de las infracciones cometidas y la conducta del sujeto pasivo de que se trate.**

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.